

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Specifika a využití manažerského účetnictví ve vybrané společnosti
Specification and Usage of Managerial Accounting in Selected Company

Student:	Bc. Pavlína Glosová
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Marcela Palochová, PhD.

Ostrava 2011

Místopřísežné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci na téma „Specifika a využití manažerského účetnictví ve vybrané společnosti“ vypracovala samostatně. Literatura a další podkladové materiály, ze kterých jsem čerpala, jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Přílohu č. 1 jsem samostatně vypracovala.

V Ostravě dne 27. 4. 2011

.....

Bc. Pavlína Glosová

Poděkování

Děkuji Ing. Marcele Palochové, PhD. za odborné vedení diplomové práce a veškeré rady a připomínky, které mi pomohly při zpracování této práce. Dále bych ráda poděkovala společnosti EFIOS trading a.s. za všechny informace a potřebné materiály.

Obsah

1 Úvod.....	1
2 Charakteristika manažerského účetnictví.....	3
2.1 Struktura účetních informací.....	3
2.2 Vztah finančního a manažerského účetnictví.....	4
2.3 Definice manažerského účetnictví	6
2.4 Úkol manažerského účetnictví	7
2.5 Širší pojetí manažerského účetnictví.....	9
2.5.1 Nákladové účetnictví.....	9
2.5.2 Účetnictví pro rozhodování.....	10
2.5.3 Vztah nákladového účetnictví a účetnictví pro rozhodování	11
2.6 Podnik a jeho struktura.....	12
2.6.1 Podnik a jeho systémové pojetí.....	12
2.6.2 Organizační struktura podniku	13
3. Specifika manažerského účetnictví	14
3.1 Nákladové účetnictví.....	14
3.1.2 Náklady	15
3.1.3 Členění nákladů.....	17
3.1.3.1 Náklady pro řízení.....	17
3.1.3.2 Náklady pro rozhodování.....	20
3.2 Kalkulace.....	24
3.2.1 Metoda kalkulace	25
3.2.2 Kalkulace plných nákladů	27
3.2.3 Kalkulace neúplných nákladů	27
3.2.4 Kalkulační vzorce.....	27
3.3 Rozpočetnictví.....	30
3.3.1 Fáze rozpojovacího procesu	30
3.3.2 Hlavní a dílčí rozpočty	31
3.3.2 Nové trendy v rozpočetnictví	33
3.4 Controlling a reporting	34
4 Využití manažerského účetnictví ve vybrané společnosti.....	36
4.1 Základní informace o společnosti EFIOS trading a.s.....	36

4.1.2 Organizační struktura společnosti EFIOS trading a.s.	39
4.1.3 Ekonomická situace.....	41
4.1.4 Nákupní a prodejní činnost	42
4.2 Účetní informace	44
4.2.1 Způsob ocenění majetku.....	45
4.2.2 Odepisování.....	45
4.3 Náklady	46
4.4 Kalkulace.....	50
4.5 Rozpočetnictví.....	53
5 Závěr.....	56
Seznam literatury.....	58
Seznam zkratk	
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam obrázků, grafů a tabulek	
Seznam příloh	

1 Úvod

V dnešní době se mnoho ekonomických subjektů ocitá ve složité ekonomické situaci, která je zapříčiněná hospodářskou krizí. Situace na trhu s potravinami není výjimkou. Více než polovina maloobchodníků skončila za rok 2010 ve ztrátě. Tato situace je zapříčiněna rostoucími cenami z důvodu zvyšujících se nákladů na energie a dopravu a dále silnou konkurencí. Spotřebitel si vybírá jak cenově výhodný nákup, tak vyšší kulturu prodeje. Firmy jsou nuceny přijímat taková opatření, aby uspokojily potřeby zákazníků a zajistily si maximální zisk. Manažeři firem jsou tedy postaveni před situací, kdy musí zabezpečit efektivní výkonnost a tím dlouhodobé fungování. K tomu nutně potřebují aktuální ekonomické a obchodní informace.

Podstatným zdrojem informací pro ekonomické řízení a rozhodování manažerů, je účetnictví. Pracovníci firem pracují s účetnictvím finančním, které poskytuje data o výkonnosti. K úplnému pochopení podniku jako celku využívají účetnictví manažerské. Manažerské účetnictví poskytuje úplné, srovnatelné a spolehlivé informace o tom, co se stalo, co by se mělo stát a zda byly splněny stanovené cíle. Uvedené zdroje napomáhají manažerům činit správná rozhodnutí.

Základním východiskem diplomové práce je teoretické vymezení základních pojmů. Cílem diplomové práce je problematika manažerského účetnictví. Na začátku druhé kapitoly jsem se zaměřila na vymezení pojmu manažerského účetnictví a vztah k účetnictví finančnímu. Dále na podnik a jeho organizační strukturu. Cílem další kapitoly je samotná podstata manažerského účetnictví. Složky manažerského účetnictví jsou nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví. Důležitou částí diplomové práce je praktická aplikace manažerského účetnictví na společnosti EFIOS trading a.s., kde je věnována část charakteristice společnosti. Dále jsou popsány významné náklady, které společnost vynakládá, kalkulace a rozpočetnictví.

Cílem mé diplomové práce je přiblížit činnost velkoobchodu EFIOS trading a.s., dále v rámci manažerského účetnictví analyzovat náklady, kalkulace a rozpočty. Na základě

analýzy navrhnout případné změny, které pomohou ke zlepšení řízení a rozhodování společnosti.

Základní východiska uvedená v kapitolách dvě a tři diplomové práce, vychází z uvedeného cíle. V práci je aplikována **metoda postupu**, při které přechází jednodušší informace ke složitějším.

Metoda praktické aplikace je využita v kapitole čtvrté. V případě mé diplomové práce se jedná o společnost EFIOS trading a.s., na které jsou aplikována teoretická východiska. Na základě zjištěných výsledků jsou navržena řešení, která povedou ke zlepšení řízení a rozhodování společnosti.

Pro sjednocení a vyhodnocení získaných údajů je použita **metoda syntézy**, která slouží, jako souhrn všech získaných poznatků a vysvětlení vědeckého přístupu.

Veškeré informace k diplomové práci jsou čerpány z knižní literatury, interních zdrojů společnosti, odborných prací a volně dostupných zdrojů na internetu.

Použitá doslovná citace je označena v uvozovkách a v poznámce pod čarou je uveden zdroj čerpání. Převzaté obrázky a tabulky z odborné literatury jsou označeny a zdroj čerpání je uveden pod těmito schématy. Klíčová slova jsou zvýrazněna tučně. Vlastní názory a stanoviska, které považuji za podstatné, jsou v práci psány kurzívou.

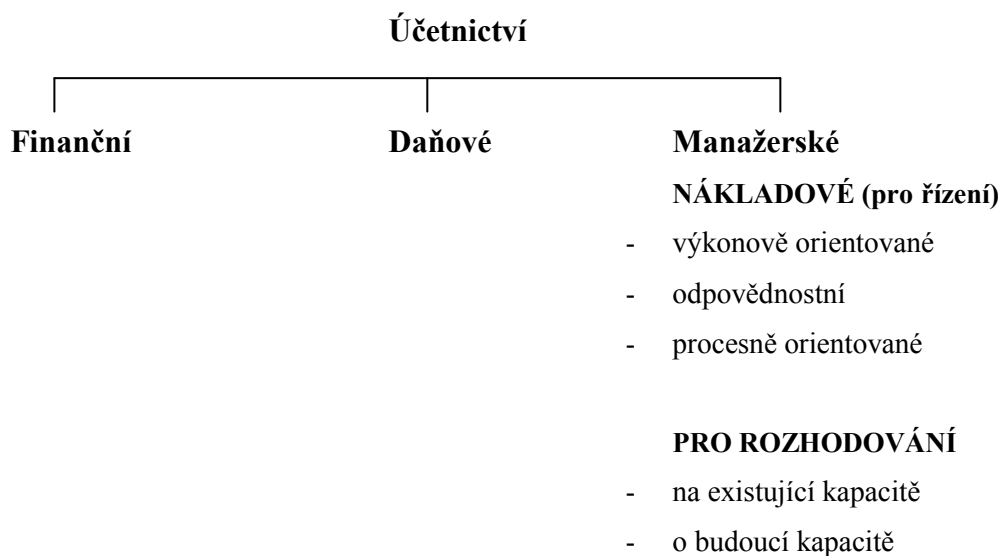
2 Charakteristika manažerského účetnictví

2.1 Struktura účetních informací

V dnešní době, kde na trhu figuruje vysoká konkurenceschopnost, hraje účetnictví a informace, které poskytuje významnou roli. Z účetnictví lze zjistit důležité informace o výkonnosti podniku a pro potřeby řízení a rozhodování lze způsob zobrazení podnikatelského procesu diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Obecně je možno rozdělit účetnictví podle obsahu a stanovených cílů na účetnictví:

- **Finanční**, jehož cílem je zobrazit podnikatelský proces zejména z hlediska vyjádření informačních potřeb tzv. externích uživatelů. Tito uživatelé stojí mimo hodnocený subjekt, ale jsou s jeho vývojem spjati jak budoucím prospěchem, tak i budoucími riziky;
- **Daňové**, jehož smyslem je zobrazit stejný proces primárně s ohledem na správné vyjádření základu daně z příjmů, resp. ostatních daňových a jim roveň postavených pohledávek a závazků podniku;
- **Manažerské**, jehož informace jsou využívány pro řízení, rozhodování a jsou určeny pro pracovníky na různých stupních podnikové hierarchie. [11]

Obr. 2.1 Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví¹



Ve své diplomové práci bych se chtěla zaměřit zejména na manažerské účetnictví a jeho specifika, dále k tomuto tématu přidám controlling a reporting vedení.

2.2 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Odlišností, kterých si lze všimnout mezi pojmy finančního a manažerského účetnictví je celá řada. V předchozí kapitole jsem uvedla, že základní rozdíl je, že finanční účetnictví je určeno pro externí uživatele a manažerské účetnictví pro uživatele interní. Další rozdíl lze zaznamenat v jejich obsahovém pojetí, které se týká jinak vymezenými aktivy a pasivy a dále odlišných oceňovacích principů.

Dále lze hledat odlišnosti podle charakteristiky zaměření, zobrazení, podrobnosti informací, právní regulace a další. Jednotlivé charakteristiky a rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictví jsou vysvětleny v následující tabulce 2.1, která vychází z Manažerského účetnictví.

¹KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 25 s.

Tab. 2.1 Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

Charakteristika	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Adresáti informací	Vlastníci, věřitelé, externí subjekty	Řídící pracovníci (manažeri), interní subjekty
Zaměření	Minulost a přítomnost	Současné období a předpoklady o budoucím vývoji
Účel	Věrné a poctivé zobrazení majetku, závazků a finanční výkonnosti podniku	Podrobné informace pro ekonomické řízení podniku a jeho součásti
Objekt zobrazení	Podnik a jeho vztah k okolí	Střediska uvnitř podniku, výkony, procesy
Podrobnost informací	Relativně agregované údaje za celý podnik	Detailní informace o jednotlivých objektech zobrazení
Právní regulace	Přesně vymezené postupy	Minimální
Délka účetního období	Zpravidla roční účetní období	Měsíční, popřípadě i častější uzávěrky, spojené s odpočty a vyhodnocováním odchylek
Oceňovací principy	Převažující historické ceny	Předem stanovené ocenění vnitropodnikovými cenami, zahrnutí oportunitních nákladů
Variabilita principů	Převažuje jediný způsob ocenění a zobrazení účetních případů	Variantní způsoby zobrazení závislé na typu rozhodovací úlohy, pro jejíž řešení jsou informace určeny

Zdroj: HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. 138 s. ISBN 80-210-4212-5. 8 s.

Pro podrobnější rozvedení lze uvést, že finanční účetnictví poskytuje data, která zobrazují výkonnost podniku. Naopak manažerské účetnictví poskytuje úplné, srovnatelné a spolehlivé informace o tom, co se stalo, co by se mělo stát a zda byly splněny stanovené cíle. Plní pouze funkci informativní, která slouží k řízení a rozhodování manažerům.

Vzhledem k neustálému pokroku a rozvoji různých metod, které se také týkají manažerského účetnictví, je nutné, aby se manažeři neustále přizpůsobovali externím uživatelům finančního účetnictví, zákonným požadavkům na zjištění daňové povinnosti firmy či interní daňové optimalizaci. Z toho vyplývá, že sice existují rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím, ale pro úspěšné řízení podnikatelského procesu a také pro rozhodování je nutné, aby manažeři využili informací jak z finančního, tak manažerské účetnictví. [6]

2.3 Definice manažerského účetnictví

Pojem **manažerské účetnictví** není ve světové ekonomice pojmem jednotným, proto je vhodné uvést některé z používaných názvosloví. S manažerským účetnictvím se lze setkat hlavně v anglosaských oblastech, kde je užíván pojem účetnictví pro řízení a v Německu účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování. V české literatuře je užíván pojem manažerské účetnictví. V každé odborné literatuře je možno nalézt různé vymezení tohoto pojmu, ale cíl zůstává zachován.

Manažerské účetnictví je charakterizováno jako zjišťování, třídění, analýza a prezentace informací takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cíleně ovládat podnikatelskou činnost. Jinak řečeno docílit toho, aby vynaložené zdroje přinášely užitek, podporování výkonnosti podniku přinášelo kladný ekonomický vývoj a zlepšovalo finanční pozici.

Manažerské účetnictví stejně jako většina jiných disciplín prochází neustálými změnami. Mezi nejvýznamnější faktory, které ovlivnily jeho vývoj v posledních letech, patří přechod od standardizovaných produktů vyráběných ve velkých dávkách k výkonům individuálně přizpůsobovaným zákazníkům. Dále pak zkracování životního cyklu produktu, globalizace trhů nebo změny ve stylu řízení. [14]

V následujících odstavcích jsou uvedeny definice významných mezinárodních autorů:

„Manažerské účetnictví je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů.“²

„Manažerské účetnictví je proces identifikace, měření a předávání (sdělování) ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a rozhodování uživatelů těchto informací.“³

„Manažerské účetnictví je oblastí účetnictví, která poskytuje informace pro řídicí pracovníky v podniku. Je to proces identifikace, měření, shromažďování a analýz podkladů, v němž se připravuje interpretace a sdělení informací, které pomáhají řídicím pracovníkům naplnit stanovené cíle.“⁴

2.4 Úkol manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je poměrně mladá ekonomická disciplína, a proto lze počítat s jistou nepřesností ve vymezení obsahu a úkolů. Obecná formulace úkolů manažerského účetnictví, které jsem uvedla již v předcházející kapitole, jasně ukazují, že získávaná data jsou užita pro vnitřní řízení podniku. K tomu manažeri potřebují:

- stanovit cíle,
- naplánovat činnosti, které povedou ke splnění stanovených cílů,
- rozhodnout, jak tyto činnosti provést,

² ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; YOUNG M. S. *Management Accounting*. 4th ed. Pearson Prentice Hall, 2004. 598 s. ISBN 0-13-123026-3. 38 s.

³ DRURY, C. *Management and Cost Accounting*. 5th ed. London: Thomson Learning, 2003. 552 s. ISBN 1-86-152905-8. 52 s.

⁴ HORNGREN, CH.; SUNDEM, G.; STRATTON, W. *Introduction to management accounting*. 15th ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2010. 750 s. ISBN 0-13-610265-4. 50 s.

- realizace činností,
- kontrola.

Úkolem manažerského účetnictví je podat informace řídicím pracovníkům o tom, co se stalo, co by se mělo stát a zda byly splněny stanovené cíle. Na základě těchto informací dělat další operativní, taktická nebo strategická rozhodnutí. K tomu, aby byly stanovené úkoly plněny, je nutná zainteresovanost i odpovědnost všech útvarů podniku, jejich vedoucích pracovníků, případně i konkrétních zaměstnanců. Významným faktorem je motivace v podobě finančního hodnocení a kariérního růstu. Tyto faktory zvyšují zainteresovanost jednotlivých pracovníků a mají na ně i na jejich výkon pozitivní dopad.

Podle Krále by manažerské účetnictví mělo poskytovat řídicím pracovníkům následující informace:

- struktura nákladů, zejména druhové a účelové,
- informace o výkonech,
- informace o útvarech.

Dále by mělo zabezpečit dobrou funkci:

- kalkulačního systému,
- útvarového odpovědnostního řízení,
- běžné kontroly nákladů,
- podnikových rozpočtů,
- rozpočtů režie,
- rozpočtů střediskových nákladů a výnosů,
- podklady pro rozhodovací úlohy.⁵

Úkoly lze zformulovat obecně do tří částí (nákladové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace), které jsou považovány za zcela rovnocenné. Ve třetí kapitole se budu podrobně

⁵ KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 34 s.

věnovat jednotlivým složkám manažerského účetnictví, které jsou ve své struktuře provázané a nezastupitelné.

2.5 Širší pojetí manažerského účetnictví

Jak jsem v předcházející kapitole uvedla, že na manažerské účetnictví se lze dívat z několika pohledů a jeho využití lze aplikovat na konkrétní podnik, ať již je výrobní nebo nevýrobní, je zcela individuální a odvíjí se od strategie daného podniku. *V této kapitole bych chtěla vymezit již poslední pojetí manažerského účetnictví a to z pohledu širšího, který již byl uveden v kapitole 2.1 a vyobrazen 2.1. Manažerské účetnictví lze tedy rozdělit na účetnictví nákladové (pro řízení) a účetnictví pro rozhodování.*

2.5.1 Nákladové účetnictví

Strukturu manažerského účetnictví lze určit podle toho, jaký typ informací má být poskytován řídicím pracovníkům. Zde záleží zejména na členění informací z hlediska vztahu k fázím rozhodovacího procesu.

V první fázi se účetnictví zaměřuje na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, a to vše ke vztahu k prodávaným finálním výkonům. Později se tato teorie rozšířila a účetnictví se začalo zaměřovat i na náklady, které vznikají v útvarech z procesů a činností, resp. realizované výnosy.

Ve fázi druhé se skutečné náklady porovnávají se stavem žádoucím. Toto porovnání slouží pro krátkodobé a střednědobé řízení.

„Tyhle dvě fáze se v anglicky mluvících zemích chápou jako základní část manažerského účetnictví a je označováno pojmem Cost Accounting (nákladové účetnictví).

Hlavním cílem je dát podklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již bylo rozhodnuto.⁶

Podstatným bodem **nákladového účetnictví** je systémové zobrazení podnikatelského procesu v jeho celistvosti včetně všech výsledků, které vznikají. Nákladové účetnictví si také udržuje tradiční účetní metody, jak již ty obecné, tak ty technické.

Obsahově zaměřené nákladové účetnictví lze podle tradičního uspořádání rozdělit:

- A. Výkonově orientované účetnictví - hlavním cílem je spolu s využitím kalkulací výkonů zjistit jaké jsou náklady, marže, zisk a další charakteristiky dílčích a finálních výkonů (výrobků, služeb a prací).
- B. Odpovědnostní účetnictví - zaměřuje se zejména na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen. V této souvislosti se snaží odpovědět na otázku, jak k celopodnikovým výsledkům pomáhají vnitropodnikové útvary.

Vzhledem k neustálým změnám a rychle se vyvíjejícímu podnikatelskému prostředí, které nastaly v osmdesátých letech, se rozvíjí další část:

- C. Procesně orientované nákladové účetnictví - úkolem tohoto účetnictví je poskytovat podklady pro řízení podnikatelského procesu prostřednictvím sledování jednotlivých procesů a aktivit.

2.5.2 Účetnictví pro rozhodování

Účetnictví pro rozhodování je třetí fází rozhodovacího procesu, které nám umožňuje vyhodnocovat možnosti budoucího rozvoje podniku. Při stanovení vhodného rozhodovacího procesu si podniky mohou odpovědět na jednoduchou otázku, „co se stane, když...“, informace, které získáváme prostřednictvím třetí fáze, jsou využitelné jak pro běžné řízení, tak pro rozhodování o budoucím vývoji. Podle Krále lze tuto fázi nazvat přerůstání nákladového účetnictví v manažerské.

⁶ KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 21 s.

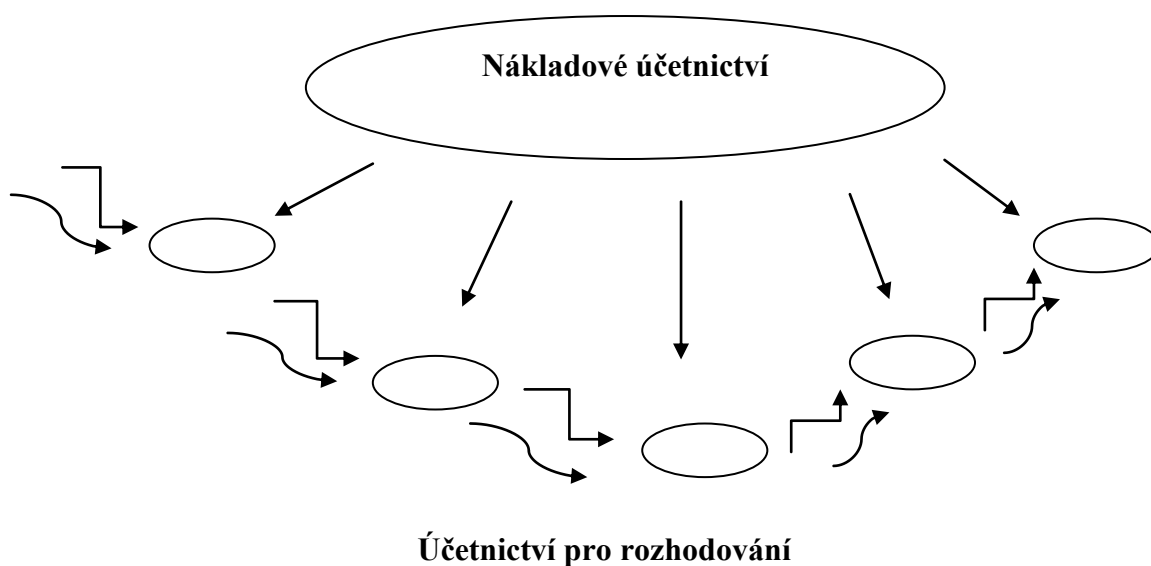
Aby bylo možné dělat rozhodnutí o budoucím vývoji, je nutné, aby rozhodovací úlohy byly obecné a rozčleněné do skupin. Z tohoto hlediska lze rozdělit účetnictví pro rozhodování na existující kapacitě nebo na budoucí kapacitě.

Často je zdůrazňováno, že kombinace těchto dvou systémů přináší originální rozhodnutí. Významnou roli zde hraje i typologie rozhodování, ačkoliv je každé rozhodnutí originální, přesto mají různé skupiny rozhodovacích úloh stejné vlastnosti, nejen jak jsou řešeny, ale i pokud jde o informační podklady.

2.5.3 Vztah nákladového účetnictví a účetnictví pro rozhodování

Vztah těchto dvou subsystémů lze vyjádřit následujícím schématem.

Obr. 2.2 Vztah nákladového účetnictví a účetnictví pro rozhodování⁷



Vysvětlivky:

- Účelové výběry informací pro rozhodování ze systému nákladového účetnictví
- ↗ Vazby na ostatní části informačního systému podniku
- ↘ Nestandardní informační podpora rozhodování

⁷ KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 24 s.

Často je zdůrazňováno, že kombinace těchto dvou systémů přináší originální rozhodnutí. Významnou roli zde hraje i typologie rozhodování, ačkoliv je každé rozhodnutí originální, přesto mají různé skupiny rozhodovacích úloh stejné vlastnosti, nejen jak jsou řešeny, ale i pokud jde o informační podklady.

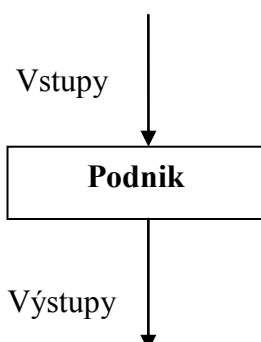
2.6 Podnik a jeho struktura

V předcházejících kapitolách jsem vymezila pojmy týkající se manažerského účetnictví a jeho specifika. Manažerské účetnictví je využíváno v podniku a v této kapitole bude zmíněno, co je podnik a jakou má organizační strukturu.

2.6.1 Podnik a jeho systémové pojetí

Základní pojetí podniku jako systému lze definovat vkládanými vstupy a odcházejícími výstupy. Podnik je téměř osamocený systém, který přeměňuje materiál, práci, energii nebo informace do formy výstupů. Tyto vstupy mohou být získány z okolí podniku. Okolím podniku mohou být dodavatelé, odběratelé, věřitelé, zaměstnanci nebo peněžní ústavy, správní a právní orgány. Výstupy lze odvodit od cílů podniku. Mohou to být konkrétní výrobky, služby, určitý objem výrobků a služeb a jiné. Transformační proces o jednom prvku si lze představit v následujícím obrázku 2.3.

Obr. 2.3 Podnik o jediném prvku⁸



⁸ HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada. 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3. 18 s.

Cílem podniku je tedy poskytovat takové výrobky a služby, které budou uspokojovat lidské potřeby při zachování stanovených cílů.

2.6.2 Organizační struktura podniku

Organizační strukturu podniku představuje různá hierarchie vnitropodnikových útvarů, na jejímž vrcholu si lze představit vrcholový management, který koordinuje podřízené útvary. Cílem tvorby organizační struktury je taková koordinace činností a vztahů, která povede ke splnění stanovených cílů. Jednoduše lze tedy organizační strukturu podniku rozdělit:

- Řízené subjekty – všichni pracovníci zaměstnaní na nízkých a středních úrovních podniku. Jsou odpovědní za svoji práci svému nadřízenému pracovníkovi;
- Řídící subjekty – někteří pracovníci na střední úrovni a všichni pracovníci na vyšší úrovni podniku. Mají pravomoci koordinovat podřízené pracovníky a jsou odpovědní za koordinaci a celkové výsledky jednotlivých útvarů.

Proces řízení představuje výstup chování řídicího subsystému. Lze předpokládat, že bude tvořen řídicími výkony (pokyny, příkazy, návody, doporučení) prováděné řídicími subjekty směrem k řízeným pracovníkům. [10]

3. Specifika manažerského účetnictví

V následující kapitole bych se chtěla již konkrétněji zaměřit na systémy, kterými lze integrovat manažerské účetnictví. Mezi tyto systémy patří nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví.

3.1 Nákladové účetnictví

Předmětem **nákladového účetnictví** je zjišťování a přiřazování nákladů podnikovým výkonům, které vzniknou v určité podnikové struktuře. Těmito výkony jsou výrobky, služby, práce nebo vnitropodnikové procesy. Nákladové účetnictví je zcela v režii řídicích pracovníků a podniku. Toto účetnictví informuje interní uživatele informací o nákladech, výnosech, ziskovosti nebo výsledcích.

Nákladové účetnictví je organizováno dvěma způsoby, pomocí:

Jednookruhové soustavy účetnictví

Jednookruhová soustava účetnictví je uspořádání na syntetické a analytické účty tak, aby dokázaly poskytnout informace o skutečných nákladech, které lze rozlišit podle druhů nebo jednotlivých středisek. Kromě sledování nákladů, se dají stejným způsobem sledovat i výnosy. U jednookruhové soustavy účetnictví lze samostatně sledovat na příslušných analytických účtech náklady a výnosy, které vznikly středisku. Výkony mezi středisky jsou účtovány ve vnitropodnikových cenách. Tento systém sledování nákladů a výnosů středisek, umožňuje sledovat jejich hospodárnost. Na základě těchto informací lze zjistit výsledek hospodaření střediska a porovnat s ostatními.

Dvouokruhové soustavy účetnictví

Dvouokruhová soustava účetnictví lze rozdělit na dvě samostatné části finančního účetnictví (externí) a vnitropodnikového účetnictví (interní). Tyto účty jsou propojeny na

základě tzv. spojovacích účtů a případně rozdílových účtů. V závislosti na způsobu oceňování výkonů lze rozlišovat dvě metody sledování rozdílů:

- vnitřní okruh se doplní o rozdílové účty a výsledek hospodaření zjištěný ve vnitropodnikovém účetnictví je stejný jako výsledek hospodaření zjištěný ve finančním účetnictví,
- vnitřní okruh bude mít samostatnou metodiku oceňování, takže výsledek hospodaření ve vnitropodnikovém účetnictví bude jiný než zjištěný ve finančním účetnictví.⁹

Rozdíly projevující se v odlišném zobrazení jak majetku a závazků, tak i hospodářského výsledků ve finančním a vnitropodnikovém účetnictví jsou předmětem sledování v okruhu pro vnitřní řízení a také jejich obsah je chráněn více než jiné účetní informace. U podniků s rozsáhlejší organizační strukturou se používá dvouokruhá soustava účetnictví, zatímco menší podniky využívají soustavu jednookruhovou.

3.1.2 Náklady

Náklady jsou základní kategorií manažerského účetnictví. Sledování nákladů v manažerském účetnictví je věnováno zejména nákladům pro řízení podnikatelského procesu a rozhodování o budoucím vývoji nákladů. Náklady jsou v účetnictví finančním i manažerském rozdílně chápány a vymezeny.

Náklady ve finančním účetnictví jsou brány jako úbytek ekonomického prospěchu, který se dále projevuje snížením aktiv nebo přírůstkem závazků, a který v konečném důsledku znamená snížení vlastního kapitálu. V manažerském účetnictví jsou náklady hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku a souvisejí s ekonomickou činností. O nákladech, z hlediska účetnictví manažerského, lze mluvit právě v okamžiku, kdy jsou vynaloženy na konkrétní ekonomický zdroj.

⁹ CRHONEK, M. *Informace manažerského účetnictví pro řízení podniku – posouzení výstupu účetního softwaru*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. 2007. 109 s. 34 s.

Podle vztahu vynaložených nákladů a získaného ekonomického prospěchu lze odvodit některé důležité vlastnosti nákladů při uskutečňování výkonů, procesů a aktivit podniku. Jedná se o hospodárnost, ekonomickou účinnost a efektivnost.

- A. Hospodárnost – takový průběh nákladů, který zajišťuje potřebný počet výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů. Tato vlastnost se projevuje ve formě úspory (dochází ke snížení nákladů na daný výkon) nebo formou vytiženosti (v případě, že se podnik zaměřuje na strategii maximalizace objemu provedených výkonů);

V praxi se tyto dvě formy prolínají jedna ve druhou, čili je to vzájemná kombinace, která vede ke stejnému výsledku. „Měření hospodárnosti je tak založeno v zásadě na srovnání skutečně vynaložených nákladů s jejich žádoucí, předem stanovenou úrovní.“¹⁰

- B. Ekonomická účinnost – zda vynaložené náklady přinesou ekonomický prospěch. Je nutno srovnat vynaložené náklady v souvislosti s prodanými výkony, s výnosy z prodeje těchto výkonů. Jednoznačným kritériem je v tomto případě zisk. Zisk je odrazem úspěšného podniku a jeho výše naznačuje, jestli je možné navyšovat hodnotu podniku a také míru jeho rozšířené reprodukce;
- C. Ekonomická efektivnost – vychází z poměru vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, a tedy ze zisku hodnoceného období. Jde o porovnání vynaložených vstupů se vstupů dosaženými. V praxi je důležité pro vlastníky podniku porovnání zisku (před zdaněním nebo po zdanění) s výší vlastního kapitálu:

$$\frac{\text{Zisk}}{\text{Vlastní kapitál}} = \frac{\text{Zisk}}{\text{Výnosy}} \times \frac{\text{Výnosy}}{\text{Aktiva}} : \frac{\text{Vlastní kapitál}}{\text{Aktiva}}, \quad (3.1)$$

Z předcházejícího vzorce lze odvodit efektivnost vlastního kapitálu a lze ho zvyšovat, zvyšováním ziskovosti produkce, zvyšováním rychlosti obratu vložených ekonomických zdrojů nebo zvyšováním podílu levnějších cizích zdrojů.

¹⁰ KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 54 s.

3.1.3 Členění nákladů

Důvodem proč jsou náklady rozlišovány podle jednotlivých kritérií, je dáno druhovou a účelovou potřebou. Také z toho důvodu, že se lze na náklady dívat z různých pohledů podle konkrétních potřeb příjemců informace.

V následujících odstavcích se chci zaměřit na náklady určené pro řízení a náklady určené pro rozhodování.

3.1.3.1 Náklady pro řízení

Náklady, které jsou určeny pro potřeby řízení, jsou rozdělovány do následujících skupin:

- druhové členění nákladů,
- účelové členění nákladů,
- odpovědnostní členění nákladů,
- kalkulační členění nákladů.

Druhové členění nákladů

Druhové členění je nejzákladnějším rozdělením. Jsou to náklady členěné podle konkrétního druhu přicházejícího z vnějšího okolí. Mohou to být například materiál, využití externích prací a služeb, mzdové náklady, dlouhodobé odpisy nebo finanční náklady.

Jsou typické dle svých tří vlastností:

- z hlediska jejich zobrazení jsou prvotní,
- externí (materiál, subdodávky, práce a služby),
- jednoduché z hlediska podrobnějšího členění. [11]

Druhové členění nákladů umožňuje zajistit proporci, stabilitu a rovnováhu mezi potřebou zdrojů a vnějším okolím podniku, kterou mohou zabezpečit externí dodavatelé nebo zaměstnanci. Předností je průkaznost a jednoznačnost spotřeby zdrojů podniku. Také zabezpečuje základní kontrolu úplnosti účetních informací. Druhové členění je využíváno při sestavování výkazu zisku a ztrát.

Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je však použití samostatného druhového členění omezené, proto je vhodné kombinovat jej s dalšími způsoby členění.

Účelové členění nákladů

Účelové náklady jsou takové, které mají konkrétní vazbu na okolnosti uvnitř podniku. Jsou vytvářeny za jistým účelem, na určitý druh činností nebo operací. Do této sekce lze zařadit technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení, dále jednicové a režijní náklady. Účelové členění nákladů lze považovat za podrobnější rozdělení.

Technologické náklady si lze logicky spojit s tím, že budou vynakládány na chod a použití strojů nebo zařízení. V rámci dané technologie lze připomenout i odpisy zařízení sloužícího k výrobě, nebo také spotřebu materiálu vstupující do výroby. Druhou skupinou jsou **náklady na obsluhu a řízení**. Jsou to doprovodné náklady, které je nutné vynaložit, aby byl zajištěn technologický proces. Může to být například spotřeba energie v dané hale (osvětlení, topení) nebo úklid.

V procesu řízení je nezbytné znát náklady, které je možné vyjádřit na jednotku výkonu. Takové náklady nazýváme jednicové. Náklady, které nelze vyjádřit na jednotku výkonu, se nazývají režijní. **Jednicové náklady** neboli prime costs, jsou přímo propojeny s náklady technologickými, protože u nich můžeme vyjádřit náklad na jeden výrobek, který daná technologie vyprodukuje. Na straně druhé **náklady režijní** neboli overhead costs, se skládají s částí nákladů technologických, které nesouvisí s jednotkou výkonu a nákladů na obsluhu a zařízení. Režijní náklady jsou takové, kde není možné vyjádřit náklad na jeden výrobek nebo činnost.

Odpovědnostní členění nákladů, neboli náklady podle odpovědnosti za jejich vznik

Vztah nákladů a jejich kritérií vyjadřují hospodárnost, účinnost a efektivnost. Ty ale nekončí rozpoznáním příčinného vztahu nákladů k nositeli, ale přiřazením nákladů konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru.

Vnitropodnikovým útvarem, v tomto případě, jsou střediska, která jsou zodpovědná za řízení a hospodářské výsledky. **Odpovědnostní střediska** mají návaznost na organizační strukturu podniku, jejímž úkolem je vymezit odpovědnost a pravomoci vedoucích pracovníků. Z hlediska odpovědnosti a pravomocí lze vymezit šest typů odpovědnostních středisek (nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové).

Podle místa vzniku a odpovědnosti lze náklady rozčlenit na externí (prvotní) nebo interní (druhotné).

Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je speciálním typem účelového členění, které lze dělit na náklady přímé a nepřímé. **Přímé náklady**, jejich účel a účelovost lze specificky přiřadit k výrobku. Jsou to náklady, které s výrobkem přímo souvisejí a podílí se na jeho výrobě. Do přímých nákladů plně spadají náklady jednicové. Na druhé straně **náklady nepřímé**. O těch lze s jistotou poznamenat, že se nepřímo podílí na výrobě daného výrobku, byť s ním dokonce vůbec nesouvisí, ale zajišťují chod celého podnikatelského procesu v širších souvislostech.

3.1.3.2 Náklady pro rozhodování

Předcházející členění nákladů bylo určeno řídicím pracovníkům, kteří tyto informace o nákladech využívají pro řízení. Následující členění nákladů je takové, které své informace orientuje na rozhodování.

Tyto náklady se dělí podle:

- závislosti na objemu výkonů,
- relevantní a irelevantní náklady,
- oportunitní náklady,
- náklady vázané na rozhodnutí.

Náklady podle závislosti na objemu výkonů

„Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu finálních, ale i dílčích výkonů se začalo systematicky využívat ve dvacátých letech 20. Století. To si totiž už nekladlo za cíl dávat pouze odpovědi týkající se minulosti nebo zajišťující srovnání skutečně dosažených výsledků se žádoucím stavem, ale začalo poskytovat také informace o alternativách budoucího vývoje.“¹¹

Základním východiskem v určení nákladů, které jsou závislé na objemu výkonů, je zda se náklady budou měnit se změnou objemu výkonů a také jak se budou měnit. Náklady, které jsou ovlivňovány objemem výkonů, jsou náklady **variabilní** a **fixní**.

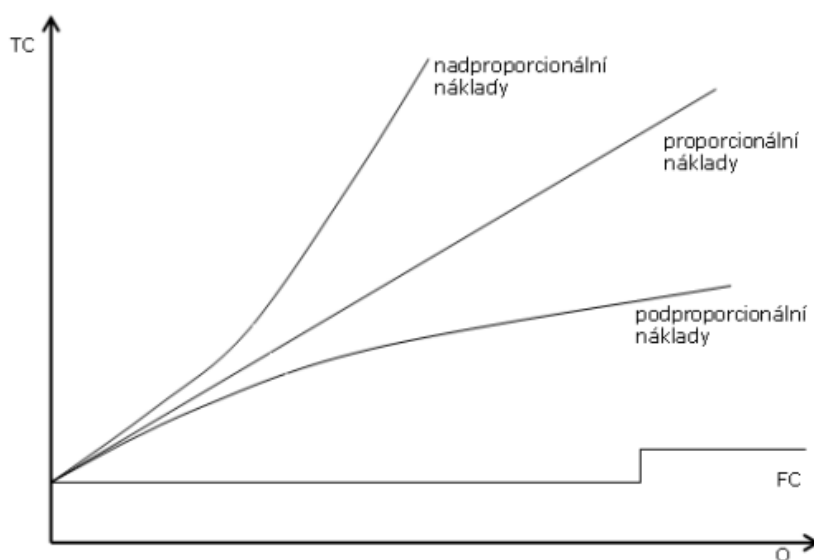
Obecně lze o nákladech **variabilních** říci, že jsou **proporcionální**. Tato vlastnost se projevuje tak, že se náklady budou měnit s objemem výkonů neboli změna vyvolaná byť jen jednotkou výkonů ovlivní variabilní náklady o stejnou jednotku. Příkladem proporcionálních nákladů může být ta část nákladů na opravy dodávky, vyvolaná ujetými kilometry. V praxi se lze málokdy setkat s proporcionální závislostí variabilních nákladů.

¹¹ KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 78 s.

Zpravidla se jedná o to, že náklady rostou pomaleji než objem výkonů a jedna se tedy o **podproporcionální** náklady. Příkladem může být nový stroj, kde náklady na opravu jsou nízké oproti tomu, jakou službu nám poskytuje, nebo kolik výrobků vyprodukuje.

Třetí možností vývoje nákladů, jsou náklady **nadproporcionální**. Jejich vznik není již tak běžný. Znamená to, že náklady rostou rychleji než objem výkonů. Jako příklad lze uvést rostoucí spotřebu pohonných hmot, při rostoucí rychlosti, tedy zkrácení času dopravního výkonu. [11]

Obr. 3.1 Průběh celkových variabilních nákladů



Zdroj: *Nauka o podniku – Cvičení 2 – Členění nákladů – Topsid.com* [online]. c2007 [cit. 2011-04-17]. Dostupné z www: http://nop.topsid.com/index.php?war=cviceni_2&unit=cleneni_nakladu

TC – celkové náklady,

FC – fixní náklady,

Q – objem výkonů.

Fixní náklady jsou takové, které se nemění s rozsahem prováděných výkonů. Jsou to náklady, které jsou nutné k tomu, aby byly zabezpečeny podmínky pro podnikatelskou činnost nebo zefektivnění procesu. Fixní náklady bývají často spojovány s **investičními**

rozhodnutími do zařízení a strojů nebo také s **náklady nevyhnutelnými**, kterými jsou časové mzdy mistrů nebo náklady na vytápění hal. Fixní náklady se nemění s objemem výkonů, ale jejich vlastností je, že rostou nebo klesají skokem v okamžiku změny fixních nákladů. Tedy vyjadřují určitou kapacitu, která však není neomezená. Například v případě, že nám prostor, ve kterém je vyráběn určitý počet výrobků, přestane kapacitně stačit a je nutné zakoupit další prostor, fixní náklady vzrostou skokem. Fixní náklady mohou vzniknout i v případě, kdy je objem výkonů nulový, protože v delším časovém horizontu se fixní náklady mohou měnit.

Relevantní a irelevantní náklady

Všechny náklady, které již byly zmíněny, vycházejí z odhadovaných výkonů. Základem je posoudit, zda daný výkon skutečně ovlivní náklady nebo ne. V této souvislosti lze náklady rozdělit na relevantní a irelevantní.

Relevantní náklady budou přímo ovlivňovány při uskutečňování různých variant našeho rozhodnutí, kdežto u **irelevantních nákladů**, naše změna rozhodnutí neovlivní jejich výši. Náklady můžeme dále rozdělit na rozdílové náklady, které představují rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně. [11]

Oportunitní náklady

Oportunitní náklady jsou náklady, které vzniknou v případě, že lze uvažovat o více variantách podnikatelské činnosti. Jsou založeny na úvaze, že výdej nákladů na jednu podnikatelskou činnost zabraňuje jejich využití na činnost jinou. Toto omezení podniku neumožňuje uskutečnit všechny aktivity, ale pouze některé. Oportunitní náklady jsou charakterizovány jako ušlé výnosy, o které se podnik připravil, proto by ta alternativa měla přinášet vyšší náklady a tedy nižší prospěch.

Náklady vázané na rozhodnutí

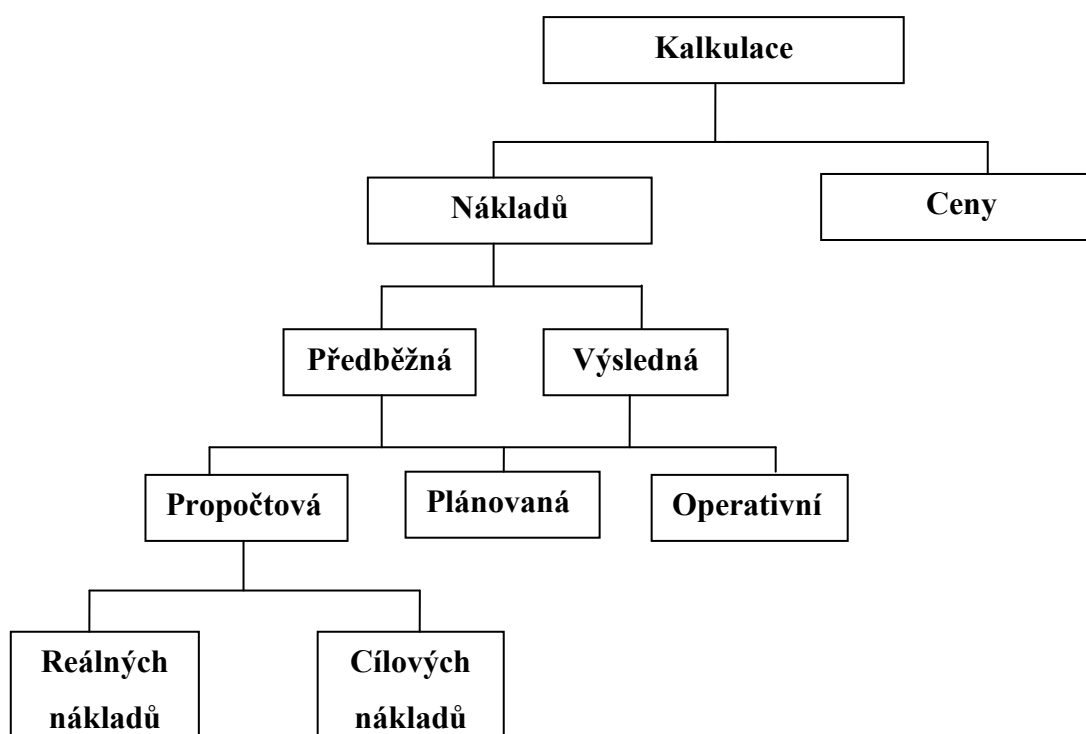
„**Vázané náklady** se zpravidla vymezují jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti.“¹² Tyto náklady jsou využívány spíše ve strategické přípravě výrobků, kde je potřeba stanovit budoucí úroveň nákladů. Důležitostí této kategorie nákladů je zvýšený důraz na vyhodnocování přínosů z vývojových a předvýrobních činností, která je protipólem tradičních metod řízení hospodárnosti.

¹² KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 90 s.

3.2 Kalkulace

Pod pojmem kalkulace si lze jednoduše představit výpočet konkrétní veličiny. Těmito veličinami nejčastěji bývají ceny, náklady a zisk, nebo to mohou být i jiné hodnotové veličiny. Tyto výpočty se vždy provádějí naturálně na jednu jednotku výkonu. V praxi je nejčastější formou přiřazování nákladů externím výkonům, tj. výkonům, které jsou prodávány na trhu externím zákazníkům. Níže uvedený obrázek kalkulačního systému ukazuje, že obecně lze tvořit dva základní druhy kalkulací **kalkulace ceny a kalkulace nákladů**. Z časového hlediska lze kalkulaci nákladů dále rozčleňovat podle toho, zda je **předběžná** nebo **výsledná**.

Obr. 3.2 Kalkulační systém a jeho členění¹³



¹³ KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 192 s.

3.2.1 Metoda kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob, jakým lze stanovit předpokládanou výši konkrétního výkonu, která je závislá:

- na vymezení předmětu kalkulace,
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.¹⁴

Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být dílčí nebo finální výkony. Záleží na tom, co podnik vyrábí nebo prodává. V praxi se v podnicích kalkulují náklady jen těch výrobků, které zásadně ovlivňují prodejní činnost.

Předmět kalkulace může být vymezen kalkulační jednicí nebo kalkulovaným množstvím. **Kalkulační jednice** je stanovena na jeden konkrétní výkon, na který jsou vymezeny náklady a další hodnotové veličiny ve stejné měrné jednotce. **Kalkulované množství** je souhrn kalkulačních jednic, pro které jsou stanoveny průměrné celkové náklady, i když tyto náklady přímo nesouvisejí s příslušnou kalkulační jednicí. Proto je nutné tyto náklady kalkulační jednici přiřadit.

Způsob přiřazování nákladů

Způsob přiřazování nepřímých nákladů předmětu kalkulace je obtížné. Podniky by při tomto stanovení měly vědět, jak ty náklady přiřadit ke konkrétní kalkulační jednici a také proč jsou tyto náklady přiřazovány kalkulační jednici.

¹⁴ KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 124 s.

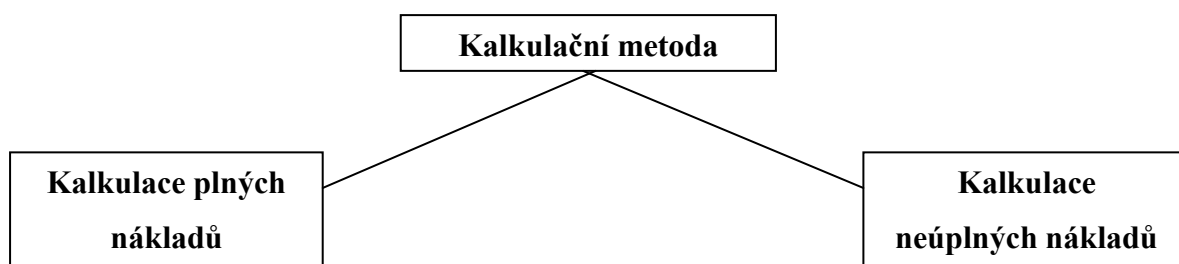
Tradičně je toto přiřazování spjato s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Vzhledem k neustálému posunu a různým pohledům na danou problematiku se dané členění mění a je orientováno spíše na členění jiná. Toto členění je odlišné v závislosti například na objemu výkonů, na stanovení nákladového úkolu, nebo na konkrétním předmětu kalkulace. [11]

Struktura nákladů v kalkulaci

Strukturu nákladů na kalkulační jednici si podniky mohou stanovit samy. Teoreticky existují pomocné vzorce, které mohou svým již daným členěním firmě ulehčit výpočty. Tyto vzorce se nazývají **kalkulační vzorce**. Tvorba struktury nákladů na kalkulační jednici a správné výpočty jsou náročné na zpracování a je nutné, aby zaměstnanci podniků měli správná data.

Volba vhodné metody kalkulace je závislá na předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů a na struktuře nákladů, jak již bylo zmíněno. Aby zaměstnanci podniku mohli vhodně vybrat metodu kalkulace, je nutné zaměřit se konkrétně na potřeby daného podniku.

Obr. 3.3 Kalkulační metody



Zdroj: Vlastní zpracování

Základní členění metody kalkulace se odvíjí od nákladů na všechny konkrétní výkony nebo jen jejich části. Kalkulace plných nákladů se zabývá veškerými náklady na konkrétní výkony a kalkulace neúplných nákladů počítají jen s náklady variabilními.

3.2.2 Kalkulace plných nákladů

Kalkulace plných nákladů spočívá v přiřazení nepřímých nákladů konkrétnímu výkonu. V dalším členění nákladů v kalkulační jednici je možné rozlišovat náklady přímé a nepřímé režijní. Kalkulace plných nákladů slouží k zobrazení statické hodnoty průměrné výše nákladů a lze ji využít k vyjádření jejich hodnoty a zisku na jeden výkon jen v případě, že se nemění objem a struktura výkonů.

V případě, že dojde ke změně v objemu nebo struktuře vznikají rozdíly mezi skutečnými a kalkulovanými náklady. Tyto rozdíly vznikají v důsledku vzniku fixních nákladů, které se přiřazují jen odhadovanému objemu a struktuře výkonů.

Další metody kalkulace, které podniky využívají, jsou kalkulace dělením, kalkulace přiřázkou, kalkulace rozdílů, kalkulace podle aktivit a kalkulace sdružených výkonů.

3.2.3 Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů neboli **nákladů variabilních**. Hlavním třídícím hlediskem se stává rozdělení na náklady variabilní a fixní. Tato kalkulace klade velký důraz na přiřazení variabilních nákladů kalkulační jednici. V případě, že podnik využije kalkulace neúplných nákladů, jako nástroje ocenění jeho výkonů, stávají se variabilní náklady v kalkulační jednici náklady produktu.

Na fixní náklady je pohlíženo jako na nedělitelné, tzn. takové, které budou vynaloženy v souvislosti se zajištěním podmínek prodeje případně výroby konkrétních produktů v daném časovém období. Fixní náklady se v této souvislosti sledují jako náklady období.

3.2.4 Kalkulační vzorce

Ve všech podnikových strukturách dochází k výpočtům cen, nákladů, zisku a dalších veličin. Téměř v každém podniku je využívána metoda kalkulací. Pro stanovení ceny výrobků mohou podniky využít typový kalkulační vzorec, který svým daným členěním může ulehčit

firmě výpočty. Forma vzorec je v každém podniku jiná, záleží na struktuře výrobního procesu.

Tab. 3.1 Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Provozní režie
Vlastní náklady provozu
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk/ztráta
Cena výkonu

Zdroj: Vlastní zpracování

Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulační vzorec neboli vzorec rozdílový. Cílem tohoto vzorce není stanovit náklady na jednotku, nebo cenu za jednotku, ba naopak stanovit přínos, který daný výkon přinese. „Význam vytvořeného výkonu lze posoudit podle přínosu podniku, nikoliv podle jeho nákladů. Z vlastní podstaty podnikatelského procesu vyplývá, že smyslem tvorby výkonů je jejich prodej, tj. úhrada nákladů a tvorba zisku.“¹⁵

¹⁵ FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J.; *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0. 203 s.

Tab. 3.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní)
CENA PO ÚPRAVÁCH
- Náklady
Zisk

Zdroj: Vlastní zpracování

Mezi další kalkulační vzorce lze vzpomenout na kalkulaci **oddělující fixní a variabilní náklady**, na základě kterých je stanoven zisk v průměru připadající na výrobek. Široce využívaným odděleným kalkulováním je také **dynamická kalkulace**, která pracuje zvláště s přímými a nepřímými náklady, které jsou dále rozčleňovány podle fází reprodukčního procesu. Sleduje, jak jsou jednotlivé náklady ovlivňovány změnami v objemu prováděných výkonů. **Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů** představuje upravenou kalkulaci variabilních nákladů. Jejím hlavním rysem je, že se na fixní náklady nedívá, jako na nedělitelný celek, ale rozčleňuje je na fixní náklady vztahující se k výrobku, ke skupině výrobků a k podniku. Na tuto kalkulaci navazuje **kalkulace relevantních nákladů**, která je velmi podobná, jen s tím rozdílem, že položky nákladů jsou podrobněji rozpracovány na položky, které mají vliv na peněžní toky. [11]

3.3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je v současné podnikové praxi přikládána vysoká důležitost, zejména z hlediska plánování a kontroly vývoje ekonomických ukazatelů podniku. Tradičně se většina podniků zaměřuje na zpracování tzv. taktických plánů a rozpočtů. Jejich časový horizont je kalendářní rok. Tyto taktické plány a rozpočty zapadají do skupiny dlouhodobých vizí a záměrů podniků, kde lze jen těžko odhadnout jejich časový horizont.

Tvorba rozpočtů je relativně zdlouhavý a náročný proces, který se v podniku pravidelně opakuje a podléhá častým stereotypům. Pokud má být rozpočet přesný a má plnit svoji funkci, musí být sestaven v souladu s co nejpřesnějšími odhady a předpoklady vývoje všech faktorů, které mohou ovlivnit náklady a výnosy podniku. [13]

Rozpočty a plány podniků se odvíjí od postavení podniku, od jeho možnosti dosažení stanovených cílů a neméně od ekonomického vývoje.

Podnikový rozpočet je hlavním rozpočtem v podniku. Dílčí rozpočty jsou vyhotovovány, jako podklad pro sestavení hlavního rozpočtu. Dílčími rozpočty mohou být plány výroby, plán prodeje, plán obratu nebo plány nákladů a výnosů. Podnikový rozpočet se skládá ze tří částí a to jsou rozpočtová rozvaha, rozpočtová výsledovka a rozpočet peněžních toků. Sestavením těchto rozpočtů společnost odhaduje očekávané hospodářské výsledky.

3.3.1 Fáze rozpojovacího procesu

Tradiční způsob tvorby rozpočtů je časově náročný proces. Zpravidla začíná jeho tvorba v posledních měsících roku. Rozpočtování začíná stanovením základní rozpočtové priority. Na základě těchto priorit jsou sestaveny návrhy na tvorbu rozpočtu, které jsou konzultovány s vedením. Během měsíce by měly být sestaveny detailní rozpočty. Detailní rozpočty jsou projednávány a dochází ke kontrole, zda jsou sestaveny v souladu s podmínkami a omezeními ostatních rozpočtů. V prosinci se sejde vedení a představenstvo podniku a dané rozpočty schválí.

Fáze rozpočetnictví se samozřejmě neskládá jen se samotné tvorby rozpočtů, ale je provázána dalšími činnostmi, které podnik musí provést. První fází tvorby rozpočtu je **fáze přípravy**, kdy dochází ke sběru dat a informací potřebných pro sestavení rozpočtu. Druhou fází je již samotné **sestavení rozpočtu**. Třetí fází je **kontrola plnění rozpočtu a případná koordinace**. Zpravidla k této kontrole dochází před setkáním s vedením společnosti, kde jsou zjišťovány a odstraňovány odchylky. Následné setkání s vedením a představenstvem společnosti vede ke **schválení rozpočtu** na další období.

3.3.2 Hlavní a dílčí rozpočty

V zásadě se dá říci, že firmy disponují jedním hlavním rozpočtem a dalšími dílčími rozpočty. Do hlavního rozpočtu podniku jsou zařazeny:

- rozpočtová rozvaha,
- rozpočet peněžních toků a
- rozpočtová výsledovka, [11]

kteří vyjadřují základní hodnotové cíle firmy pro takticky vymezené roční období.

Rozpočtová rozvaha

Rozpočtová rozvaha zpracovává méně podrobné informace o účetnictví a zachycují se zejména změny stavu jednotlivých položek aktiv (oběžná aktiva) nebo pasiv (krátkodobé závazky). Rozpočtová rozvaha se od rozvahy finanční liší obsahem i strukturou. **Obsahová diferenciac**e je z důvodu alternativního vymezení a ocenění aktiv, závazků a vlastního kapitálu důsledkem harmonizace tlaků na finanční účetnictví. **Strukturní diferenciac**e se projevuje v manažerské rozvaze z důvodu oddělení aktiv, závazků a kapitálu od těch aktiv, závazků a kapitálu, které jsou již výsledkem finančních aktivit.

Obě tyto členění jsou významná z důvodů odděleného hodnocení hlavní výdělečné činnosti a ostatních aktivit. Toto rozdělení je důležité pro vyjádření odpovědnosti za výsledky v obou oddělených oblastech. Za hlavní činnost v podniku zodpovídají vedoucí pracovníci a za investiční činnost zodpovídají majitelé společnosti.

Rozpočet peněžních toků

Rozpočet peněžních toků se používá k řízení solventnosti a likvidity a k řízení vztahů mezi základními aktivitami, kterými jsou provozní činnost, investiční aktivity a financování. Rozpočet peněžních toků se skládá z očekávaných příjmů a výdajů. V souvislosti s růstem požadavků na odpovědnostní řízení peněžních toků se však v poslední době samostatně rozpočtují také platby daně z příjmů, resp. ostatní příjmy a výdaje fiskálního charakteru, a příjmy a výdaje, které vznikají jako důsledek výsledkových operací finančních a investičních aktivit firmy. Tyto části rozpočtu se stanovují v delším časovém horizontu, než například rozpočet peněžních toků z provozní činnosti.

Rozpočtová výsledovka

Považuje se za základní rozpočtové kritérium, kde jsou na jedné straně vyčísleny náklady a na straně druhé výnosy. Nejvýznamnější částí rozpočtové výsledovky je rozpočet zisku/ztráty z hlavní výdělečné činnosti podniku. Rozpočtová výsledovka se skládá z **rozpočtu výnosů**, odvozený z plánu prodeje, a na něj navazují tři rozpočty nákladů. **Rozpočet jednicových nákladů**, odvozený z plánu výroby, nebo nakoupeného zboží. **Rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu**, přímé náklady stanovené na jeden výrobek. **Rozpočet režijních nákladů**, odděleně se rozpočtuje fixní a variabilní složka.

na tyto rozpočty dále navazují podrobněji rozpracované samostatné části:

- rozpočty nákladů a výnosů, vycházející z předpokládaného prodeje fixních aktiv a finančních investic,
- rozpočty nákladů a výnosů, vycházejících z předpokládaného prodeje dalších aktiv, jejichž držení není nezbytné pro realizaci hlavní výdělečné činnosti,
- rozpočet zúčtovaných nákladových a výnosových úroků, resp. Ostatních nákladů a výnosů souvisejících s investičními a finančními činnostmi podniku,
- rozpočet rozdělení zisku.¹⁶

¹⁶ KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 281 s.

Na danou tematiku navazují dílčí rozpočty. Podle Fibírové nejdůležitějším rozpočtem je **rozpočet výnosů z prodeje výkonů**, který je nutné sestavit. Pokud nebude rozpočet výnosů z prodeje dosažitelný, tak jsou ostatní rozpočty stanoveny nesprávně. Celkové výnosy z prodeje jsou ovlivněny poptávkou po výkonech podniku, ale také ekonomikou a konkurenceschopností. Mezi dílčí rozpočty lze dále zařadit **rozpočet materiálu, rozpočet osobních nákladů, nebo rozpočet variabilních a fixních nákladů** a další.

3.3.2 Nové trendy v rozpočetnictví

Stejně jako u všech metod, přístupů a nástrojů v ekonomice dochází ke změnám, tak je tomu i v rozpočetnictví. Některé zahraniční podniky tuto změnu podstoupily zcela radikálně a přestaly rozpočty tradiční cestou tvořit úplně. Odstranily tak běžné postupy a přípravy, odesílání, vyhodnocování, schvalování rozpočtu na úrovni celé organizace. Prvním viditelným výsledkem tohoto kroku bylo, že tyto podniky uspořily obrovskou kvantu práce. Rozpočty už nenařizovaly jednotkám, co musí vyrábět a prodávat, nebo jak budou hodnoceny a odměňovány.

Podniky, které netvoří rozpočty tradiční cestou, jsou charakteristické z hlediska efektivnějšího a pružnějšího využití systému plánování a hodnocení nákladů a výnosů. Podniky využívají nových trendů **volných rozpočtů**, místo pevných, které jim umožňují přizpůsobit se nečekaným změnám nebo výkyvům. Dále je to **hodnocení zaměstnanců na základě klíčových ukazatelů výkonnosti**, kdy nejsou hodnoceni na základě toho, že bude striktně dodržen stanovený plán, ale na základě rentability nebo výkonnosti podniku v daném podnikatelském prostředí. **Systém progresivního odměňování**, kdy je například srovnáno minulé období se současným, nebo odměňování na základě kritérií výkonnosti pomocí benchmarků. Jednoduše, odměňování je založeno na činnostech, které může zaměstnanec ovlivnit ve svůj prospěch. A naposledy je to **změna v procesu plánování**, kdy dochází k plnění strategických cílů. [13]

3.4 Controlling a reporting

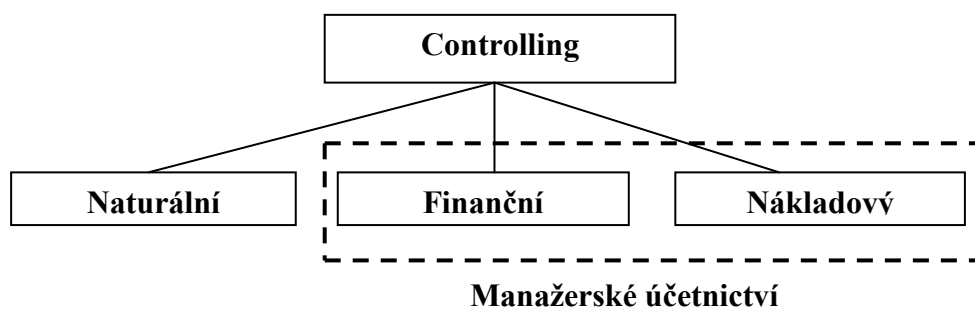
Controlling je poměrně mladá disciplína, kterou lze chápat jako metodu, která má zvýšit účinnost systému řízení a rozhodování při srovnávání skutečného průběhu podnikatelského procesu se žadoucím stavem, vyhodnocování odchylek a aktualizaci cílů.

Podle Krále je controlling: nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontrolu a zajištění informací datové základny, tak aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.

V angličtině slovo **control** disponuje hned několika významy. Lze tedy říci, že je to srovnání plán vs. skutečnost. Citováno z Eschenbach: „The process of control is the measurement of performance by comparison with construction, or programme or plan.“¹⁷

Manažerské účetnictví je v tomto případě pojmem užším, protože jak lze vidět v následujícím schématu, je tvořen finanční a nákladovou částí controllingu. Controlling navíc obsahuje složku naturální, která se zabývá výhradně výrobou.

Obr. 3.4 Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu¹⁸



„Poskytování finančně vyjádřených informací podnikovému managementu však tvoří hlavní náplň controllingu. Z tohoto úhlu pohledu lze controlling vnímat jako nadstavbu nad metodickými instrumentálními systémy manažerského účetnictví.“¹⁹

¹⁷ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1. 78 s.

¹⁸ KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. 36 s.

Důležité je připomenout, že manažerské účetnictví je pouze registrátorem dat nebo také v roli zpracovatele dat, které jsou určeny manažerům pro řízení a rozhodování. V této části do toho vstupují controlleři, kteří tyto data zpracovávají do podoby informací, které dále prezentují a interpretují manažerům, protože útvar controllingu nemá rozhodovací pravomoc. Aby controlling mohl manažerům dané informace poskytnout, musí být vybaveni pravomocemi a právy přístupu k údajům. Controlling je obsahově vymezen dvěma subsystémy. **Subsystém plánování a kontroly** si klade důraz na koordinaci mezi plánem a jeho kontrolou. Při této skutečnosti lze vzpomenout řídicí okruh, který se skládá ze stanovení úkolů, zjišťování skutečnosti, analýza rozdílů a odchylek, přijetí nových rozhodnutí a stanovení nového úkolu. Celý tento koloběh musí být podpořen druhým subsystémem, **zajištění informační základny**. Bez relevantních informací by tento koloběh vůbec nemohl fungovat.

Reporting

Reporting je jednou z funkcí controllingu, kdy controller prezentuje výsledky hospodaření vedení podniku. Úkolem controllera je, aby zpráva byla přehledná a uspořádaná a odpovídala potřebám uživatele. Základem řízení během roku je pravidelné měsíční vyhodnocování plánovaných veličin se skutečnými. Případné odchylky mohou být vyšší než očekávané nebo nižší než očekávané. Důležitá je analýza odchylek, zjistit jejich příčiny a odstranit je.

Podle toho, jak často jsou poskytovány zprávy, se reporting dělí na standardní a mimořádný. **Standardní reporting**, jedná se o zprávy, které jsou vyhodnocovány v pravidelných intervalech a mají pevně stanovenou strukturu. Obvykle se jedná o měsíční, čtvrtletní nebo roční podávání. Jedná se například o informace o odchylkách, analýza odchylek, informace o skutečných hodnotách a dalších. Při sestavování **mimořádného reportingu** se jedná o zprávy vyhotovené na požádání, které mohou být mimořádné kvůli termínu vyhotovení nebo může jít o zcela mimořádné zprávy a analýzy. Mohou se týkat rizik, sortimentních skupin, těch analýz, které nejsou běžně vyhotovovány. [5]

¹⁹ HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada. 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3. 77 s.

4 Využití manažerského účetnictví ve vybrané společnosti

4.1 Základní informace o společnosti EFIOS trading a.s.

Majitel a statutární orgány

Společnost EFIOS trading a.s. (IČ 25607588, DIČ CZ25607588) byla zapsána do OR 28. března 2000 a její základní kapitál činí 1 000 000 Kč. Bylo vydáno 1 000 ks akcií na majitele ve jmenovité hodnotě 1 000 Kč. [17]

Společnost EFIOS trading a.s. vlastní dva společník - Hanácká kapitálová a.s. s podílem 50 % a Ing. Petr Dobrovolný s podílem 50 %. [17]

Statutárními orgány jsou představenstvo a dozorčí rada. Předsedou představenstva je Ing. Vladimír Vosmanský, místopředsedou Tomáš Vašica a členem představenstva ing. Michal Dobrovolný. Předsedou dozorčí rady je ing. Michal Procházka, členy dozorčí rady jsou ing. Helena Dobrovolná a Pavel Hadaš. Obchodně provozním ředitelem společnosti je Ing. Radek Černý.

Sídlo

Sídlo společnosti se nachází ve Valašském Meziříčí, Krásno nad Bečvou, Masarykova 671/33, PSČ 757 01.

Předmět činnosti

Předmětem činnosti společnosti EFIOS trading a.s. jsou:

- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje,
- zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu,
- realitní činnost. [17]

Česká potravinářská obchodní a.s. (ČEPOS)

Společnost EFIOS trading a.s. je spolu s dalšími cca 20 velkoobchody z ČR členem nákupní aliance ČEPOS - Česká potravinářská obchodní a.s. (dále jen ČEPOS), kde současně vlastní podíl ve výši 8,9 %.

Nákupní aliance ČEPOS je největším sdružením velkoobchodů s potravinami a nápoji na českém trhu. Společnost se od svého založení v roce 1996 významně rozšířila a její obraty se v současnosti pohybují mezi dvěma a půl až třemi miliardami.

ČEPOS je akciovou společností ve vlastnictví regionálních velkoobchodních skladů, podnikajících v oblasti distribuce potravin a nápojů s trvanlivým charakterem s působností po celém území ČR. [15]

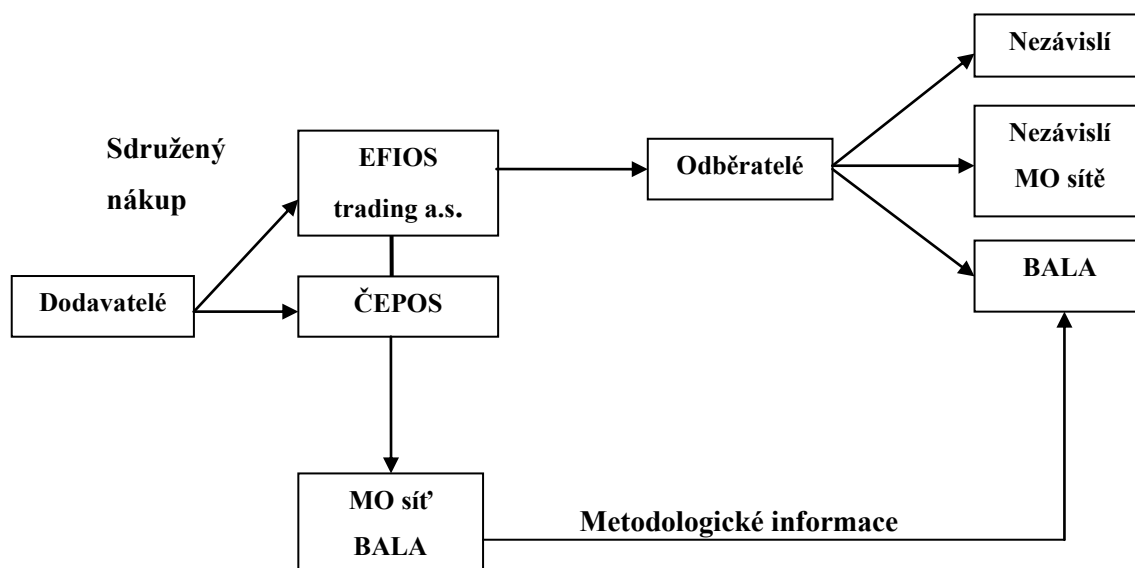
Nákupní aliance se take soustředí:

- na vytváření a vyhledávání prodejních příležitostí pro své členy,
- na poradenství v oblasti IT, legislativ, podpory podnikání a financí,
- na sdílení a vyhodnocování ukazatelů z provozu a logistiky jednotlivých velkoobchodů,
- na vyjednávání obchodních podmínek v oblasti provozního materiálu, kancelářských potřeb a služeb,
- na vybudování společného komplexního softwaru, včetně centrálního číselníku zboží pro členské velkoobchody,
- na realizaci marketingových aktivit (letákové akce, privátní značky, soutěže a motivační programy pro zákazníky členů, atd.).²⁰

²⁰ ČEPOS – Nákupní aliance, velkoobchod, distribuce potravin |ČEPOS [online]. c2008 [cit. 2011-03-30].

Dostupné z www: <http://www.cepos.cz/>.

Obr. 4.1 Organizační vztah společností ČEPOS a EFIOS trading a.s



Zdroj: Vlastní zpracování

Maloobchodní síť BALA

Maloobchodní síť BALA, založená v roce 1994, je první největší nezávislou (franchízovou) maloobchodní sítí v ČR s ryze českým kapitálem, v potravinářském oboru. Po spojení s velkoobchodní nákupní aliancí ČEPOS – Česká potravinářská obchodní a.s. (mateřská společnost), se BALA stala celorepublikovou sítí sdružující maloobchodníky. Byla první, kdo vytvořil systém sjednocení nezávislého trhu za účelem vytváření lepších vstupních podmínek pro jednotlivé subjekty (maloobchodní a gastronomické jednotky) od dodavatelů na tuzemském trhu. [16]

Zboží a služby

Akciová společnost EFIOS trading nakupuje, skladuje a prodává zboží od dodavatelů ke svým odběratelům. Firemní nabídka zboží zahrnuje přibližně 4.200 položek, z toho 80% tvoří potravinářské zboží a 20 % zboží nepotravinářské, tj. cigarety, drogerie a domácí potřeby. Mezi nejvýznamnější sortiment patří cukrovinky, káva, alkoholické a nealkoholické nápoje, paštiky, masné výrobky a hotová jídla, mouka, cukr, rýže a těstoviny. Nejvýznamnějšími dodavateli jsou Nestlé, Kraft ČR, Karlovarské minerální vody, Vitana,

Unilever. Zákazníci společnosti představují maloobchodní prodejny a gastronomické zařízení – hotely, restaurace a kuchyně. [7]

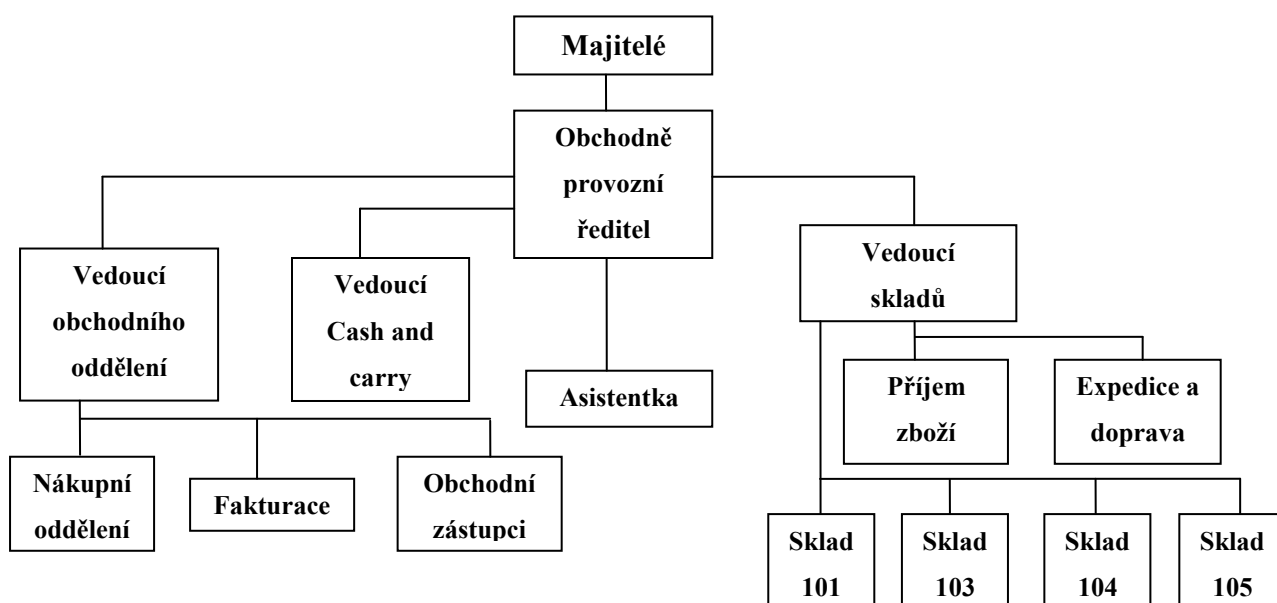
Shrnutí základních informací

Společnost EFIOS trading a.s. je středně velkým velkoobchodem zabývajícím se nákupem a prodejem potravin a nápojů trvanlivé povahy. Na českém trhu působí již od roku 1998. Její působení je převážně na Severní Moravě. Společnost spolupracuje přibližně se 200 dodavatelskými firmami a 600 odběratelskými jednotkami. Nákup a prodej zboží tvoří přibližně 94 % výnosů společnosti.

4.1.2 Organizační struktura společnosti EFIOS trading a.s.

Organizační schéma stanovuje linii podřízenosti a nadřízenosti pracovníků. Pracovní kolektiv řídí obchodně provozní ředitel, kterému jsou přímo podřízeni vedoucí obchodního oddělení a vedoucí skladování. Společnost EFIOS trading a.s. zaměstnává celkem 30 zaměstnanců, z toho 15 dělníků, 8 administrativních pracovníků a 7 obchodních zástupců.

Obr. 4.2 Organizační struktura společnosti EFIOS trading a.s.



Zdroj: Vlastní zpracování

Nejvyšší postavená funkce v organizační struktuře společnosti jsou **majitelé**. Fyzicky ve společnosti nepracují, ale plní kontrolní funkci a jsou jim pravidelně reportovány výsledky. **Obchodně provozní ředitel** osobně zodpovídá za činnost ve svěřené společnosti, za zaměstnance a zákazníky. Odpovědnost v sobě zahrnuje pravomoc i povinnost skládat účty majitelům. Pod obchodního ředitele přímo spadají tři pracovníci. Jsou to vedoucí obchodního oddělení, vedoucí skladů a vedoucí cash and carry. **Vedoucí obchodního oddělení** zodpovídá za nákupní oddělení, fakturaci, reklamace a tým obchodních zástupců. **Vedoucí skladů** řídí činnost jednotlivých skladů. Zodpovídá za příjem, výdej zboží ze skladů, kontroluje podmínky skladování a expedici zboží směrem k zákazníkovi. Na skladě 101 jsou umístěny cukrovinky, čaje a káva. Na skladě 103 jsou cukr, mouka, rýže, nealko a pivo. Tuky, alkohol, konzervované výrobky a masné výrobky jsou umístěny na skladě 104. Na skladě 105 jsou koření, polévky, těstoviny, sirupy a suché plody. **Vedoucí Cash and carry** řídí provoz prodejny. Vedoucí zodpovídá za nákup a prodej zboží, včetně ekonomických výsledků.

4.1.3 Ekonomická situace

V roce 2009 měla společnost EFIOS trading a.s. úspěšný rok a vytvořila bezmála milionový zisk. Historicky to byl její nejlepší výsledek, i když tržby za prodej zboží v roce 2009 byly nižší než v roce 2008. Bylo dosaženo téměř dvojnásobného zisku, jak lze vidět v následující tabulce.

Tab. 4.1 Vybrané ekonomické ukazatele k 31.12.2010

Titul (v tis. Kč)	Rok 2008	Rok 2009	Rok 2010
Tržby za prodej celkem	176 382	152 274	103 500
Zboží	173 135	148 415	99 086
Výrobky a služby	3 247	3 859	4 414
Náklady na prodej celkem	171 098	147 329	97 539
Prodané zboží	157 250	134 405	88 256
Spotřeba materiálu a energie	1 323	1 505	1 354
Služby	12 525	11 419	7 929
Přidaná hodnota	5 284	4 945	5 961
HV po zdanění	455	836	-
Počet zaměstnanců	36	34	30

Zdroj: Vlastní zpracování

Mezi cíle společnosti patří optimalizace a snižování nákladů. Jak lze vidět v tabulce, náklady společnosti mají rok od roku klesající tendenci. Výrazný propad je v nákladech i tržbách za prodej zboží v jednotlivých letech. To je způsobeno dopadem ekonomické krize a poklesem prodeje na potravinářském trhu. Spotřebitel utrácí méně a hledá nízké ceny. Výsledek hospodaření společnosti za rok 2010 zatím není znám, ale firma očekává zápornou hodnotu a je nucena přijmout pro příští rok taková opatření, kterými zajistí alespoň minimální zisk.

4.1.4 Nákupní a prodejní činnost

Hlavní činností společnosti EFIOS trading a.s. je nákup a prodej zboží trvanlivé povahy. Nákup zboží zajišťuje nákupní oddělení a prodejní činnost je zabezpečována obchodními zástupci, kteří se zaměřují zejména na Moravu a Slezsko.

Nákupní činnost

Nákup zboží obstarávají dva referenti nákupu a vedoucí obchodního oddělení zabezpečuje hladký průběh tohoto procesu a sám provádí tuto činnost jen u významných dodavatelů. Referent nákupu objednává zboží přímo u výrobní společnosti a to buď telefonicky nebo osobně na základě dohodnutého obchodního jednání na velkoobchodě EFIOS trading a.s. Samotné objednávce předchází příprava objednávky. V této fázi se pracovník nákupu zaměřuje na objednávané druhy a množství. Šíří sortimentu určuje tzv. listing zboží. Je to souhrnný seznam výrobků od jednotlivých dodavatelů, dohodnutých nákupních cen, případně dalších nákupních podmínek (splatnost faktur, slevy do faktur, zpětné bonusy a jiné). Listing zboží je schvalován obchodní komisí (obchodní ředitel, vedoucí obchodního oddělení, obchodní zástupci a nákupní referent) a je závazným předpisem pro referenta nákupu.

Dodávka zboží je uskutečněna zpravidla do 3 pracovních dnů od objednávky. Dodací list k přichozímu zboží je převzat a potvrzen pracovníkem příjmu až po kontrole počtu a kvality zboží. Po přejímce je zboží přemístěno do příslušných skladů. Dodací list je předán příslušnému nákupnímu referentovi. Referent nákupu kontroluje druhy, cenu a množství zboží a zaúčtuje do stavu zásob tzv. přijímacím listem. Přijímací a dodací list je předán hlavní účetní. Zaúčtování je provedeno ve skladovém a účetním systému MAGIC.

(Dodací list přichází spolu se zbožím ve čtyřech vyhotoveních. Originál je předán velkoobchodu, jednu kopii si ponechává dopravce a dvě kopie předává dopravce dodavatelské firmě. Dodavatelská firma vystavuje fakturu na základě potvrzeného dodacího listu. Fakturu spolu s druhou kopií dodacího listu odesílá na nákupní alianci ČEPOS, kde je faktura zaúčtována a zaplacená. ČEPOS provádí přefakturaci zboží na EFIOS trading a.s.).

Obr. 4.3 Listing zboží společnosti UNILEVER

O24																
	D	E	F	G	H	I	J	K	L	N	O	P	Q	R	S	T
1	EFIOS trading a.s.															
2																
3	UNILEVER															
4				krt/ks		ZC	SI.	NC	PC	Datum	Datum	Datum	Datum	Datum	Datum	Datum
5	EAN	Čisl.zb.	Název zboží			%	VO		DPH	b. DPH	24.3.	31.3.	7.4.			
6	85900028	062150	Rama 500g	24	36,60	-12,9%	29,41	10	32,09	40	60	40				
7	8593838940638	062113	Rama Idea 225g	24	25,30	8,5%	23,36	10	25,64	0	10	0				
8	8593838111168	062153	Rama máslová 250g	24	24,40	8,5%	22,53	10	24,45	20	30	40				
9	8593838946456	062116	Rama s moř.solí 250g	24	24,40	8,5%	22,53	10	24,45	0	2	0				
10	8593838946470	062115	Rama s oliv.olejem 250g	24	24,40	8,5%	22,53	10	24,45	0	2	0				
11	8593838111113	062154	Flora 250g	24	26,00	8,5%	24,00	10	26,18	30	50	30				
12	8593838111120	062165	Flora light 250g	24	26,00	8,5%	24,00	10	26,18	10	5	0				
13	8593838996857	062167	Flora 400g	24	37,20	8,5%	34,34	10	37,45	20	60	30				
14	8593838946531	062117	Flora s vlákninou 250g	24	26,40	8,5%	24,37	10	26,55	10	10	0				
15	8593838011314	062156	Hera 250g	40	16,10	8,5%	14,86	10	16,18	30	50	20				
16	8593838111090	062162	Perla s vitam.500g	24	28,70	8,5%	26,50	10	28,91	5	20	20				
17	8593838995898	062163	Perla tip 500g	24	21,00	8,5%	19,39	10	21,18	20	10	10				
18	8593838111083	062160	Perla s vitamín. 250g	24	16,70	8,5%	15,42	10	16,82	20	60	30				
19	8593838939274	062112	Perla máslová 500g	24	29,20	8,5%	26,96	10	29,36	30	20	40				
20	8593838995317	062168	Crème Bonjour kost 250g	40	24,50	8,5%	22,62	10	24,73	2	0	0				
21																
22																
23																
24																

Zdroj: Interní zdroj EFIOS trading a.s.

Prodejní činnost

Prodejní činnost společnosti je nejdůležitějším procesem fungování celého podniku. Oddělení prodeje zahrnuje tým obchodních zástupců, telefonní a elektronický objednávkový servis a oddělení reklamace. Dále je podporována propagačními a marketingovými aktivitami. Prodejní tým je tvořen pěti obchodními zástupci, kteří v pravidelných intervalech navštěvují zákazníky ve svěřeném regionu. Poskytují informace, aktuální nabídku zboží, slevy, výhodné prodejní akce, letáky a řeší společné problémy. Jsou prostředníky v kontaktu mezi společností a zákazníkem. Společně realizují objednávku zboží, kterou obchodní zástupce zadá do firemního výpočetního systému a zboží je následně vychystáno a dodáno na místo určení.

Telefonní a elektronický objednávkový servis je zabezpečován pracovníkem, který objednávky přijme a zadá do systému, popřípadě poskytne poradenský servis.

Propagační a marketingové aktivity spočívají zejména v letákových akcích, které jsou vydávány jedenkrát za měsíc. Dále velkoobchod pořádá pro své zákazníky čtyřikrát do roka

jednodenní obchodní veletrh, kde si mohou prodejny výhodně nakoupit, degustovat nové výrobky a setkat se osobně se všemi pracovníky společnosti a zástupci dodavatelů.

4.2 Účetní informace

Účetnictví ve společnosti EFIOS trading a.s. je plně zabezpečováno jednou externí hlavní účetní, která je zodpovědná za správnost a včasnost účtování. Účetní je zodpovědná za zpracování finančního účetnictví a daňového přiznání za kalendářní rok, který začíná dnem 1.1., a je ukončen dnem 31.12. a k tomuto dni je sestavena řádná účetní závěrka. Společnost EFIOS trading a.s. má povinnost podrobit svoji účetní závěrku kontrole nezávislého auditora vzhledem ke své právnické povaze a výši dosaženého obrátu. Tuto kontrolu provádí společnost CMC audit s.r.o. Kontrola probíhá ve dvou fázích. Ke konci roku je proveden předběžný audit, zjistí se nedostatky, na které auditor upozorní a požaduje nápravu. Začátkem roku je proveden konečný audit a vydána zpráva auditora s auditorským výrokem.

Společnost disponuje vlastní směrnicí, jak účtovat nebo jaký je oběh účetních dokladů. Hlavní účetní dodržuje pravidla podle zákona 563/1991 Sb. o účetnictví. Účetní jednotka účtuje na základě účetních dokladů a příslušné operace jsou prováděny v předepsaných knihách. Tyto operace jsou prováděny výpočetní technikou a konkrétně v systému MAGIC. Velkoobchod vede účetnictví formou analytické evidence a tedy, jednookruhovou účetní soustavu. Veškeré operace jsou prováděny v české měně. Společnost dodržuje základní pravidla pro schvalování účetních dokladů. Faktura musí být schválena vždy dvěma osobami.

4.2.1 Způsob ocenění majetku

Veškeré nakupované zboží společností EFIOS trading a.s. je oceněno pořizovací cenou s tím, že toto zboží je určeno k následnému prodeji. Společnost nevytváří žádné výrobky ve vlastní režii. Dlouhodobý hmotný majetek společnosti je také oceněn pořizovací cenou, ke které jsou tvořeny oprávky formou rovnoměrných odpisů.

K dlouhodobému majetku ve vlastnictví společnosti, který byl nakoupen již před lety, společnost v současnosti netvoří žádné opravné položky.

4.2.2 Odepisování

Ve vlastních stanovách, které si společnost navolila již v roce 1999, a které byly dále aktualizovány, jsou následující informace o odepisování majetku.

Na **daňové odpisy** bude vždy použita metoda lineární a budou uplatněny v souladu se zákonem o dani z příjmů č. 586/92 Sb. **Drobný dlouhodobý majetek** do 10.000 Kč bude účtován přímo do spotřeby na účet 501 – spotřeba materiálu. **Drobný dlouhodobý majetek** od 10.000 – 40.000 Kč bude účtován na účet 022 – Samostatné movité věci. **Drobný dlouhodobý nehmotný majetek** do 60.000 Kč je účtován do nákladů na účet 518 – ostatní služby.

K **Dlouhodobému hmotnému majetku** je sestaven odpisový plán účetních odpisů, kde je základ převzat z metody používané při výpočtu odpisů daňových, tedy účetní a daňové odpisy se rovnají.

Odpisový plán účetních odpisů k **dlouhodobému nehmotnému majetku** vychází ze zákona o dani z příjmů. Zásada o odepsání tohoto majetku do pěti let od pořízení je dodržována. Účetní a daňové odpisy se rovnají.

4.3 Náklady

Náklady tvoří nutnou součást zajištění podnikatelské činnosti každé společnosti. EFIOS trading a.s., jako společnost poskytující služby zákazníkům je značně odlišná ve struktuře svých nákladů než firmy působící ve výrobě. V první řadě velkoobchod spotřebovává velmi malý podíl materiálových nákladů, na druhou stranu dominuje nákup zboží určený k následnému prodeji.

Tab. 4.2 Druhovú skladbu nákladů

Druh nákladů	Služby v % za rok 2010
Nákup zboží	82
Externí služby	9
Osobní náklady	6
Finanční náklady	2
Nákup materiálu	1

Zdroj: Vlastní zpracování

Nákup zboží

Nákup zboží tvoří největší podíl nákladů na celkové struktuře, v celkové výši 82 %. Náklady na nákup zboží jsou tvořeny všemi přijatými fakturami za zboží a obaly. Vždy se jedná o zboží určené k dalšímu prodeji. Velkoobchod výhradně nakupuje od tuzemských dodavatelů. Z celkové výše nákladů na nákup zboží jsou nejvyšší objemy vynaloženy na nákup cukrovinek, lihovin, kávy a konzervářských výrobků. Naopak nižší náklady jsou vynaloženy na nákup domácích potřeb, luštěnin nebo slaneého pečiva. Do nákladů na nákup zboží jsou zahrnuty náklady na dopravu. Společnost pravidelně ročně provádí inventarizaci a nákup zboží účtuje přímo do spotřeby, tedy způsobem B.

Externí služby

Externí služby tvoří druhý nejvyšší podíl na celkových nákladech. Do této skupiny nákladů patří dvě významné položky a je to nájem nebytových prostor a najatá doprava. Mezi další položky patří náklady na audit, reklamu, zprostředkovatelskou činnost, zabezpečení objektu nebo telefonní služby. Společnost sídlí v pronajaté budově na ulici Masarykova, ve Valašském Meziříčí. Jde o čtyřpatrovou budovu, kde jsou umístěny sklady a kanceláře administrativních pracovníků. S budovou jsou spojeny náklady na úklid, energie, telefonní a internetové služby. Dalšími náklady jsou například kancelářské vybavení.

Osobní náklady

Osobní náklady tvoří mzdy zaměstnanců a odvody pojistného. Ve společnosti EFIOS trading a.s. je zaměstnáno 15 dělníků, 8 administrativních pracovníků a 7 obchodních zástupců. Dělníci a administrativní pracovníci jsou odměňováni na základě stálého platu. Obchodní zástupci mají pevnou část mzdy + prémie za splněné prodejní cíle. Tyto mzdy jsou považovány za nepřímé a tvoří největší podíl nepřímých nákladů ve společnosti. Další náklady, které jsou zaměstnancům propláceny, je stravné a cestovní náhrady. Náklady za použití vlastního automobilu jsou obsahem cestovních náhrad. Veškeré pevné linky a mobilní služby jsou proplaceny společností.

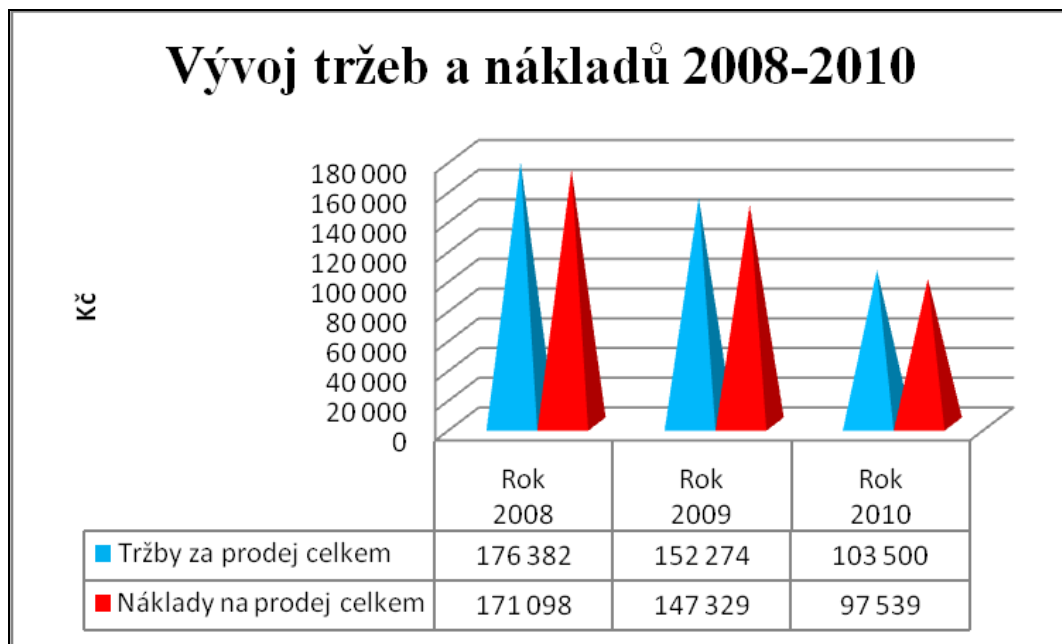
Finanční náklady

Do této skupiny náklady jsou zařazeny hlavně úroky, daně a pokuty a penále. Procentuálně tvoří 2 % na celkových nákladech. Vysoký podíl nákladů tvoří úroky z úvěrů u banky a další poplatky spojené se zprostředkováním služeb.

Nákup materiálu

Nákup materiálu je nevýznamnou položkou v celé struktuře nákladů. Do této sekce je zařazen materiál na zabezpečení zboží při přepravě. Jsou to například smršťovací fólie, palety a další.

Graf 4.1 Vývoj tržeb a nákladů 2008-2010



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu vyplývá, že klesají náklady i hodnota tržeb. Společnost očekává záporný výsledek hospodaření za rok 2010. V této situaci navrhuji dvě možnosti. Využít formu řízení nákladů, nebo zvýšit ceny prodávaného zboží. Teoreticky, pokud společnost zvýší objem výkonů, tzn., zvýší tržby například o 20 %, může dojít k absolutnímu nárůstu zisku. V dnešní době konkurenčního prostředí a krizi, která panuje na potravinářském trhu, je navýšení tržeb obtížné. Společnost by proto měla výraznou pozornost věnovat snižování nákladů při zachování objemu výkonu.

Ve většině případů firem, snižování nákladů, dochází ke snížení hodnoty a kvality výkonu, které na konci vnímá zákazník. Ke snižování nákladů, tedy musí společnost přistupovat s rozvahou. Základní podstatou nákladů je, že jsou vždy spojeny s podnikovým výkonem a měly by být vynaloženy tam, kde přinesou prospěch. Společnost EFIOS trading a.s. by měla zhodnotit všechny podnikové výkony (náklady na zboží, služby a zaměstnance). Výkony, které jsou vysoce ziskové, na ty by se měla zaměřit a pracovat na nich a naopak vysoce ztrátové vyřadit.

Prvním krokem, jak společnost snížila náklady, bylo snížení režijních nákladů, propuštění nadbytečných pracovníků, snížení nákladů na cestovné a soukromé telefonní hovory. Vzhledem k tomu, že nejvíce nákladů je vynaloženo na nákup zboží, mohla by společnost, v rámci šetření dále pokračovat ve snížení nákladů u zboží. Například nákupem za nižší ceny. Jedním z řešení, jak dosáhnout nižší nákupní ceny může být množstevní sleva, popřípadě bonus.

Další položkou v nákladech jsou náklady osobní. Zde navrhuji 2 možnosti. První možností je snížit cenu, za kterou je lidský faktor nakupován, tzn. snížení mezd pracovníků. V případě, že se mzdy pohybují na minimální úrovni, je poslední možností snížit počet zaměstnanců a pracovat efektivněji než doposud.

Úspory v nákladech lze dosáhnout i snížením úroků z úvěru. Pokud společnost vyjedná výhodnější úrokovou sazbu, přinese tento krok vylepšení hospodářského výsledku.

4.4 Kalkulace

Součástí kalkulačního systému společnosti EFIOS trading a.s. je stanovení kalkulace ceny. *V následujících odstavcích bych chtěla popsat postup a uplatnění této kalkulace.*

Kalkulace ceny

EFIOS trading a.s. je společností nakupující zboží za účelem dalšího prodeje. V rámci prodeje zboží společnost stanovuje kalkulaci ceny. Společnost uplatňuje tři marže na tři skupiny zboží. Základní marže činí 10 % (koeficient 1,13), snížená 8 % (koeficient 1,09) a zvýšená 20 % (koeficient 1,25). Marže se rovná přidaná hodnota k pořizovací ceně zboží.

Pořizovací cena zboží + 1,09 koeficient marže	Pořizovací cena zboží + 1,13 koeficient marže	Pořizovací cena zboží + 1,25 koeficient marže
Prodejní cena bez DPH	Prodejní cena bez DPH	Prodejní cena bez DPH,(4.1)

Společnost používá tři sazby marží. V základní sazbě 10 % je začleněna většina druhů zboží. Přibližně se jedná o 4 000 položek. Snížená sazba se uplatňuje u zboží, které je začleněno do měsíční letákové akce. Letáková akce zahrnuje zhruba 350 vybraných položek, které se každý měsíc mění. Zvýšená sazba zboží je používána na tzv. těžký koloniál. Jedná se o zboží s vyšší hmotností, na jejíž distribuci jsou vynaloženy vyšší náklady. Do této sekce patří mouka, cukr, sirupy, minerální vody a jiné. Jedná se přibližně o 1 000 položek.

Marže je tvořena z nákladů, které činí 99 % a zisku ve výši 1 %. Plán společnosti na rok 2011 je dosáhnout hospodářského výsledku bez ztráty.

Na stanovení kalkulace ceny navazuje otázka „ jaký bude předpokládáný zisk?“ Vzhledem k tomu, že nejsou uzavřeny účty výnosů a nákladů za rok 2010, tak se budu snažit vyčíslit očekávaný provozní hospodářský výsledek.

Tab. 4.3 Výsledek hospodaření 2010

Titul (v tis. Kč)	Plán 2010	Skutečnost 2010
Tržby za prodej celkem	124 000	103 500
Zboží	117 773	99 083
Výrobky a služby	6 227	4 414
Náklady na prodej	110 154	97 539
Prodané zboží	100 945	88 256
Spotřeba materiálu a energie	1 489	1 354
Služby	7 720	7 929
Přidaná hodnota	13 846	5 961
Osobní náklady	6 200	6 200
Provozní zisk	7 646	- 239

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 4.3 Výsledek hospodaření 2010 jsou vyobrazeny finanční ukazatele. Je možné sledovat, že tržby za rok 2010 jsou 103 500 tis. Kč. Ve srovnání s rokem 2009 došlo ke snížení tržeb z prodeje o 48 774 tis. Kč a poklesu obchodní marže o 3 180 tis. Kč. Změna výše obchodní marže je rozebrána v **příloze č. 1**. V případě vynaložených nákladů lze provozní zisk vypočítat, když sečteme náklady na prodané zboží v částce 88 256 tis. Kč. Dále se k této částce přidají náklady na spotřebu materiálu a energie ve výši 1 354 tis. Kč. Další položkou jsou náklady na služby 7 929 tis. Kč a poslední položkou jsou osobní náklady všech zaměstnanců ve výši 6 200 tis. Kč. Výpočet všech čtyř částek:

$$88\,256 + 1\,354 + 7\,929 + 6\,200 = 103\,739 \text{ tis. Kč}$$

Částka 103 739 tis. Kč jsou celkové vynaložené náklady za rok 2010. Ve srovnání s plánem za rok 2010 jsou skutečné náklady nižší o 12 615 tis. Kč. Částka 103 739 tis. Kč bude odečtena od provozních výnosů 103 500 tis. Kč.

$$103\,500 - 103\,739 = - 239 \text{ tis. Kč}$$

Výsledná částka provozní ztráty za rok 2010 je – 239 tis. Kč. Plán na rok 2010 počítal s dosaženými provozními výnosy ve výši 124 000 tis. Kč a náklady ve výši 116 354 tis. Kč. Odhadovaný provozní zisk měl činit 7 646 tis. Kč.

Ztráta společnosti za rok 2010 vznikla v důsledku poklesu prodeje na potravinářském trhu z důvodu přetrvávající ekonomické krize. Výrazný pokles je zapříčiněn i ukončením činnosti některých významných odběratelů. V rámci dosažení minimálního zisku společnosti v roce 2011 je nutné navýšit marže, snížit náklady a zejména zvýšit obrat prodeje. Jedním z příkladů jak navýšit obrat může být zaměření se na určité typy zákazníků, kteří dosud odebírají zboží od několika dalších konkurentů. Vytvořit speciální obchodní nabídky pro tyto zákazníky (se sníženou marží nebo bez marže) na určitou dobu, získat jejich zájem o spolupráci a „vyřadit ze hry“ některého z konkurentů. Tento proces přinese na jedné straně navýšení prodeje, ale na druhé straně může znamenat riziko zvýšených nákladů s nejistým výsledkem.

4.5 Rozpočetnictví

Jak už bylo zmíněno v předcházející kapitole, hlavním cílem společnosti na rok 2011 je dosáhnout alespoň minimálního zisku. Aby společnost mohla splnit tento cíl, musí být pokryty veškeré vynaložené náklady. Výchozím bodem je odhad obratu prodeje. Při sestavení obratu prodeje společnost odhaduje jaké produkty a v jakém množství budou poptávány. Obrat prodeje je odhadnut na základě historického vývoje a také očekávané situace na trhu.

Společnost sestavuje plán obratu prodeje a rozpočet nákladů a výnosů. Odhadovaný obrat prodeje společnost stanovuje na základě skutečnosti z minulého roku a na základě vzorku nejdůležitějších prodejen (asi 20 % z celku) s nejvýznamnějším obratem a prodejním potenciálem je vytvořen návrh plán obratu prodeje. Tento vzorek tvoří 85 % obratu celé společnosti.

Tab. 4.4 Plán obratu prodeje na rok 2011

Titul (v tis. Kč)	Skutečnost 2010	Plán 2011
Tržby za prodané zboží	99 086	96 000
Náklady na prodané zboží	88 256	85 123
Obchodní marže	10 830	10 877

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky plánu obratu lze vyčíst, že společnost počítá s dalším poklesem tržeb za prodané zboží. V důsledku zvýšení cen ropy a energií na světovém trhu a státních reforem dojde k vzrůstu cen. Reformy se týkají zdravotnictví, školství, zvýšení DPH atd. Plán obratu je obecně tvořen na základě nákladů na prodané zboží, které stanovuje obchodní ředitel. Tržby za prodané zboží odpovídají marži 10 %, což odpovídá koeficientu 1,13.

$$85\,123 \cdot 1,13 = 96\,189 \text{ zaokrouhleno } 96\,000$$

Rozpočet výnosů a nákladů je typem volného rozpočtu, kdy nedodržení plánovaných veličin není předmětem dodatečného schvalování a je sestavován na základě odhadů. Rozpočet výnosů a nákladů sestavuje obchodně provozní ředitel, který je zároveň odpovědný za jeho plnění.

Tab. 4.5 Rozpočet výnosů a nákladů na rok 2011

SU	Název	Rok 2011 (v tis. Kč)
501	Spotřeba materiálu	602
502	Spotřeba energie	669
504	Náklady na prodané zboží a obaly	85 123
511	Opravy	52
512	Cestovné	87
513	Reprezentace	42
518	Služby	7 962
521	Mzdové náklady	4 480
524	Zákonné sociální a zdravotní poj.	1 523
527	Zákonné sociální náklady	195
531	Silniční daň	10
544	Smluvní pokuty a penále	648
551	Odpisy	89
562	Úroky	795
568	Ostatní finanční náklady	135
5	Náklady celkem	102 412
602	Tržby z prodeje služeb	3 874
604	Tržby za prodané zboží a obaly	96 000
648	Ostatní provozní výnosy	3 590
6	Výnosy celkem	103 464
	Hospodářský výsledek	1 052
	Daň z příjmů (20%)	210
	HV po zdanění	842

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky lze vyčíst, že společnost počítá s vynaloženými náklady na rok 2011 ve výši 102 412 tis. Kč a přijatými výnosy ve výši 103 464 tis. Kč. Z toho plyne výsledek hospodaření ve výši:

$$103\,464 - 102\,412 = 1\,052 \text{ tis. Kč}$$

Daň z příjmů za rok 2011 činí 20 %, což odpovídá výši 210 tis. Kč. Odhadovaný čistý zisk společnosti je ve výši 842 tis. Kč.

Rozpočet výnosů a nákladů je sestavován každoročně během listopadu. Společnost má k dispozici měsíční pohyby jednotlivých položek nákladů a výnosů, které jsou zdrojem pro sestavení rozpočtu na další rok. Obchodně provozní ředitel postupuje při sestavení rozpočtu položku po položce. Každý náklad a výnos analyzuje zvlášť s ohledem na očekávaný budoucí vývoj, očekávanou situaci na trhu a plánovaný obrat prodeje. Po sestavení samotného rozpočtu jsou položky konzultovány s vedoucími jednotlivých oddělení a případné návrhy na změny jsou upraveny. Již hotový rozpočet nákladů a výnosů je předložen majitelům. Setkání s majiteli proběhne začátkem prosince, aby společnost mohla upravit případné změny v rozpočtu. Následně dochází ke schválení. Po schválení firemního rozpočtu na další rok, jsou vedoucí jednotlivých oddělení informováni o limitních nákladech na svých úsecích. Veškeré čerpání nákladů je schvalováno obchodně provozním ředitelem.

Společnost uskutečňuje pravidelné měsíční kontroly plnění rozpočtu, prostřednictvím porad s obchodním ředitelem a vedoucími jednotlivých úseků. Dodržování stanoveného plánu a kontrola obratu prodeje je prováděna na základě čtvrtletních porad s majiteli společnosti.

System sestavování podnikových plánů a rozpočtů společnosti EFIOS trading a.s. je připravován obchodně provozním ředitelem. Společnost sestavuje všechny plány a rozpočty na základě odhadu očekávaného vývoje a vychází z předešlého období. Plán obratu prodeje a rozpočet výnosů a nákladů jsou sestavovány vždy rok dopředu. Rozpočet výnosů a nákladů je typem volného rozpočtu, kdy překročení není předmětem dalšího schvalování. Kontroly odchylek od plánů jsou vyhodnocovány pravidelně každý měsíc obchodně provozním ředitelem a čtvrtletně s majiteli společnosti. Domnívám se, že pro potřeby společnosti je toto sestavování rozpočtů dostatečné.

5 Závěr

Potravinářský trh se po dopadu krize snaží vzpamatovat z událostí posledních let. Analýzy ukazují, že s ekonomickou krizí nebojují jen maloobchody, ale také velké řetězce Tesco, Ahold, Spar nebo Billa. Například společnost Ahold byla nucena v roce 2008 uzavřít dvacet ztrátových supermarketů Albert a jeden hypermarket. V roce 2008-2009 byl Ahold ve ztrátě. Tuzemský trh opustily i supermarkety Delvita nebo Edeka. Krize na potravinářském trhu je způsobena především růstem spotřebitelských cen a silnou konkurencí. Oproti loňsku se nejvíce zvedly ceny brambor, mouky, kakaa nebo mléčných výrobků. Nárůst cen potravin je zapříčiněn zejména zvýšení cen pohonných hmot a dopravy jako takové. Pohonné hmoty se dostaly na úroveň, že dnes je ropa dražší o 42 % než minulý rok. Růst cen potravin, nealkoholických nápojů, odívání a bydlení ovlivňuje růst inflace.

Cílem mé diplomové práce bylo analyzovat společnost EFIOS trading a.s. z hlediska manažerského účetnictví. Což představuje vyhodnocení nákladů, kalkulace a rozpočtnictví. Společnost skončila v roce 2010 s hospodářským výsledkem ve ztrátě, proto jsem se snažila navrhnout taková řešení, která by společnosti pomohla tuto situaci vylepšit v následujících letech.

Ve čtvrté kapitole jsem se zaměřila na jednotlivé subsystémy manažerského účetnictví využívané na společnosti EFIOS trading a.s. Provedla jsem analýzu nákladů na základě, které jsem navrhla možná řešení snížení nákladových položek. Společnost provedla redukci nákladů, kdy došlo ke snížení pracovníků, režijních nákladů, snížení nákladů na cestovné a další. Vzhledem k tomu, že největší objem nákladů tvoří náklady na nákup zboží, je nutné, aby společnost vyjednala výhodnější obchodní podmínky u svých dodavatelů, například formou vyšších slev a zpětných bonusů.

Další část jsem věnovala kalkulaci. Společnost tvoří kalkulaci ceny, kde uplatňuje tři sazby marží. Společnost stanovuje plán obratu prodeje na základě výsledků z minulých let a očekávaného budoucího vývoje. Vysvětlila jsem tvorbu kalkulace ceny a tvorbu zisku/ztráty z roku 2010. S cílem dosáhnout kladného hospodářského výsledku společnosti jsem navrhla navýšit obchodní marže a prodej nalezením nových zákazníků.

Rozpočetnictví je poslední částí manažerského účetnictví. V této části jsem se zaměřila na tvorbu obratu prodeje zboží a na plán výnosů a nákladů. Ze zjištěných výsledků jsem zjistila, že společnost počítá s klesající tendencí obratu pro rok 2011, přesto odhaduje kladný výsledek hospodaření. Hlavními nástroji pro splnění plánu nákladů a výnosů může být zvýšená obchodní marže, snížení nákladů a navýšení obratu prodeje.

Domnívám se, že jsem splnila cíl své diplomové práce. Vyhodnotila jsem firemní náklady za rok 2010 a navrhla řešení jejich snížení na rok 2011. Dále jsem vysvětlila, jak společnost sestavuje kalkulaci ceny s návazností na hospodářský výsledek 2010. A v neposlední řadě rozpočetnictví, kde jsem provedla kontrolu stanoveného obratu a objasnila metodu tvorby plánu a rozpočtů. Má diplomová práce bude využita ve společnosti jako studijní materiál.

Seznam literatury

- 1) ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; YOUNG M. S. *Management Accounting*. 4th ed. Pearson Prentice Hall, 2004. 598 s. ISBN 0-13-123026-3.
- 2) CRHONEK, M. *Informace manažerského účetnictví pro řízení podniku – posouzení výstupu účetního softwaru*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. 2007. 109 s.
- 3) DRURY, C. *Management and Cost Accounting*. 5th ed. London: Thomson Learning, 2003. 552 s. ISBN 1-86-152905-8.
- 4) ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1.
- 5) FIBÍROVÁ, J. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. vyd. Praha: Grada. 2003. 116 s. ISBN 978-80-2470-482-1.
- 6) FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J.; *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- 7) GLOSOVÁ, P. *Analýza konkurenčního prostředí firmy EFIOS trading a.s.* Ostrava: VŠB-TU, Ekonomická fakulta, 2009. 75 s.
- 8) HORNGREN, CH.; SUNDEM, G.; STRATTON, W. *Introduction to management accounting*. 15th ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2010. 750 s. ISBN 0-13-610265-4.
- 9) HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2006. 136 s. ISBN 80-210-4212-5.
- 10) HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada. 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- 11) KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- 12) LANČA, J.; SEDLÁČEK, J. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. 2005. 172 s. ISBN 80-210-3643-5.
- 13) POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada. 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

- 14) ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press. 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Elektronické zdroje:

- 15) ČEPOS – Nákupní aliance, velkoobchod, distribuce potravin | ČEPOS [online]. c2008 [cit. 2011-03-30]. Dostupné z www: <http://www.cepos.cz/>.
- 16) Maloobchodní síť BALA | BALA [online]. 2008 [cit. 2011-03-28]. Dostupné z www: <http://www.bala.cz/maloobchodni-sit-bala-p29.html>.
- 17) MSP ČR | Výsledky výběru [online]. 2011 [cit. 2011-03-30]. Dostupné z www: http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/index?sysinf.@typ=or&sysinf.@strana=searchResults&hledani.@typ=subjekt&hledani.format.typHledani=x*&hledani.podminka.subjekt=Efios+trading+a.s.
- 18) *Nauka o podniku – Cvičení 2 – Členění nákladů* – Topsisid.com [online]. c2007 [cit. 2011-04-17]. Dostupné z www: http://nop.topsisid.com/index.php?war=cviceni_2&unit=cleneni_nakladu

Seznam zkratek

A.s.	-	Akciová společnost
ČEPOS	-	Česká potravinářská obchodní a.s.
Č.	-	Číslo
ČR	-	Česká republika
DIČ	-	Daňové identifikační číslo
IČ	-	Identifikační číslo
IT	-	Intelligence technology
Kč	-	Koruna česká
Ks	-	Kus
MO síť	-	Maloobchodní síť
Obr.	-	Obrázek
OR	-	Obchodní rejstřík
Tab.	-	Tabulátor
Vs.	-	Versus

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- Jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2011

.....
Bc. Pavlína Glosová

Adresa trvalého pobytu studenta:
Hluzov 45, 753 68 Černotín

Seznam obrázků, grafů a tabulek

Obrázky

- 2.1: Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví
- 2.2: Vztah nákladového účetnictví a účetnictví pro rozhodování
- 2.3: Podnik o jediném prvku
- 3.1: Průběh celkových variabilních nákladů
- 3.2: Kalkulační systém a jeho členění
- 3.3: Kalkulační metody
- 3.4: Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu
- 4.1: Organizační vztah společností ČEPOS a EFIOS trading a.s
- 4.2: Organizační struktura společnosti EFIOS trading a.s.
- 4.3: Listing zboží společnosti UNILEVER

Grafy

- 4.1: Vývoj tržeb a nákladů 2008-2010

Tabulky

- 2.1: Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím
- 3.1: Typový kalkulační vzorec
- 3.2: Retrogradní kalkulační vzorec
- 4.1: Vybrané ekonomické ukazatele
- 4.2: Druhová skladba nákladů
- 4.3: Výsledek hospodaření 2010
- 4.4: Plán obratu prodeje na rok 2011
- 4.5: Rozpočet výnosů a nákladů na rok 2011

Seznam příloh

Příloha č. 1: Změna marže 2009-2010

Příloha č. 1: Změna marže 2009-2010

Titul (v tis. Kč)	Rok 2009	Rok 2010	Rozdíl
Tržby za prodané zboží	148 415	99 086	X
Náklady na prodané zboží	134 405	88 256	X
Marže	14 010	10 830	3 180